

# **KONTANTPRINSIPPET FOR TIDFESTING**

Særlig om tidfesting av ansatteaksjer og andeler i ansattefond

Kandidatnummer: 666

Veileder: Marit Stålesen

Leveringsfrist: 26. november 2007

Til sammen 17 987 ord

25.11.2007

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Oppgavens tema og problemstilling	1
1.2	Begrepet tidfesting – forholdet til innvinning/oppofrelse	2
1.3	Kort om de ulike tidfestingsprinsippene	4
1.4	Kort historikk og begrunnelse for kontantprinsippet som tidfestingsregel	6
<b><u>2</u></b>	<b><u>KONTANTPRINSIPPETS ANVENDELSESOMRÅDE</u></b>	<b><u>10</u></b>
2.1	Innledning	10
2.2	<i>”Arbeidsinntekt”</i>	10
2.3	<i>”Pensjonsinntekt”</i>	12
2.4	<i>”Underholdsbidrag o.l.”</i>	15
<b><u>3</u></b>	<b><u>KONTANTPRINSIPPETS INNHOLD</u></b>	<b><u>16</u></b>
3.1	Innledning - utgangspunkter	16
3.2	<i>”beløpet utbetales eller ytelsen erlegges”</i>	16
3.2.1	Generelt	16
3.2.2	Penger	18
3.2.3	Naturalytelser	19
3.2.4	Betalingstidspunktets subjektive aspekter	21
3.2.5	Særlig om forskuddsbetaling	23
3.2.6	Endringer på skattesubjektsiden – omsetning av uforfalt krav	25
3.2.7	Utsatt tidfesting som følge av rådighetsbegrensninger?	26

<b>3.3</b>	<b><i>”Oppstår adgang for[...]”</i></b>	<b>29</b>
3.3.1	Avtalt forfallstidspunkt	29
3.3.2	Utsatt tidfesting ved henstand	33
3.3.3	Avtalt forfallstidspunkt – særlig om omgåelse	34
3.3.4	Forfallstidspunkt hvor dette ikke er fastsatt i avtalen	37
3.3.5	Utsatt tidfesting ved mislighold	38
3.3.6	Tidfesting av enkelte særlige typer av naturalytelser	39

## **4 KONTANTPRINSIPPETS INNHOLD – SÆRLIG OM ANSATTEAKSJER OG ANDELER I ANSATTEFOND** **40**

<b>4.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>40</b>
4.1.1	Presentasjon av problemstilling	40
4.1.2	De ulike rettighetene knyttet til aksjer	41
4.1.3	Suksessiv tidfesting?	42
4.1.4	Utgangspunktet for drøftelsen – nærmere om begrepet faktisk rådighet	43
4.1.5	Nærmere om sammenligningen med opsjoner	44
4.1.6	Forholdet til innvinningsspørsmålet	45
4.1.7	Ansattefond	45
4.1.8	Alternativene for tidfesting – utdyping av problemstillingen	46
<b>4.2</b>	<b>Oversikt over rettskildene</b>	<b>47</b>
4.2.1	Rt. 1984 s. 714	47
4.2.2	Utv. 1985 s. 491	48
4.2.3	Utv. 1994 s. 82	48
4.2.4	Utv. 1995 s. 471	49
4.2.5	Utv. 2003 s. 1196	50
4.2.6	BFU. Nr. 42 2006	50
4.2.7	Finansdepartementets uttalelse av 6. februar 2007	51
4.2.8	Skattedirektoratets uttalelse av 10. juli 2007	52
<b>4.3</b>	<b>Drøftelse av rettskildene</b>	<b>52</b>
4.3.1	Betydningen av at ”ordningen” er obligatorisk - valgfrihetsmomentet	53
4.3.2	Betydningen av salgs- og pantsettelsesforbud	55
4.3.3	Skattemessig motivering	56
4.3.4	Andre rettigheter etter aksjen	57

4.3.5	Kan det oppstilles absolutte vilkår for når "utsatt" tidfesting skal godtas?	57
4.3.6	Særlig om vekten av Skattedirektoratets og Finansdepartementets uttalelser	58
<b>4.4</b>	<b>Oppsummering og konklusjon</b>	<b>59</b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>KILDEREGISTER</u></b>	<b><u>61</u></b>
<b>5.1</b>	<b>Litteraturliste</b>	<b>61</b>
5.1.1	Bøker	61
5.1.2	Artikler mv.	61
<b>5.2</b>	<b>Domsregister</b>	<b>62</b>
<b>5.3</b>	<b>Andre avgjørelser og uttalelser</b>	<b>62</b>
<b>5.4</b>	<b>Lovregister</b>	<b>63</b>
<b>5.5</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>63</b>

## 1 Innledning

### 1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Temaet for oppgaven er kontantprinsippet. Kontantprinsippet er et skatterettslig tidfestingsprinsipp, som er nedfelt i skatteloven § 14-3. Tidfestingsreglene sier noe om når en inntekt skal komme til beskatning, og når en kostnad skal komme til fradrag. Kontantprinsippet gjelder for arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag og lignende. Etter kontantprinsippet skal inntekter enten tas til beskatning i det året beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i det tidligere inntektsår da det er adgang for skatteyteren til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt. Kostnader som er knyttet til erverv av inntekter som tidfestes etter kontantprinsippet skal komme til fradrag på betalingstidspunktet.

Det er den tidsmessige plasseringen av skattepliktige inntekter som er temaet for denne oppgaven. Selv om kontantprinsippet favner over både kostnads- og inntektssiden, er det altså bare inntektssiden som skal behandles i det følgende. Dette fordi fradragsproblematikken ikke er så interessant for de kostnader som omfattes av kontantprinsippet. Stort sett vil slike kostnadsfradrag være standardisert gjennom reglene om minstefradrag.<sup>1</sup>

Oppgavens hovedtema er kontantprinsippets innhold. Prinsippets anvendelsesområde og forholdet til øvrige tidfestingsprinsippene m.v. vil også bli behandlet, men da noe mindre utfyllende, og først og fremst for å kaste lys over kontantprinsippets innhold. Et særlig aktuelt spørsmål som lenge har vært omtvistet, er tidfesting av ansatteaksjer og andeler i ansattefond, som det er knyttet rådighetsbegrensninger til. Denne problemstillingen vil derfor bli drøftet særlig utførlig i oppgavens siste del.

---

<sup>1</sup> Se skatteloven § 6-30 flg.

## 1.2 Begrepet tidfesting – forholdet til innvinning/oppofrelse

Tidfestingsreglene bestemmer når en inntektspost skal tas til beskatning, eller en fradragspost skal komme til fradrag. Å ”tidfeste” en inntekt eller en kostnad innebærer med andre ord å plassere den i tid.

Tidfestingsreglene går også under betegnelsen ”periodiseringsregler”. Dette uttrykket benyttes imidlertid ikke i skatteloven da departementet fant at begrepet tidfesting var mer opplysende enn periodisering.<sup>2</sup>

Tidfestingsreglene må skilles fra reglene om innvinning på inntektssiden og reglene om oppofrelse på fradragssiden. Innvinning er et avgrensningskriterium for når det foreligger en skattbar inntekt og avgjørende for vurderingen av om fordelen etter sin art er skattbar. Med innvinningsreglene trekkes det en grense mellom inntektsmuligheter og aktuell inntekt. Det skatterettslige utgangspunkt er at rene inntektsmuligheter ikke er skattepliktige. Inntekten må etter innvinningsreglene ha aktualisert seg til et visst nivå for at den skal kunne skattlegges. Som hovedregel må en inntekt være innvunnet før den kan tidfestes.

På samme måte som innvinning på inntektssiden, er oppofrelse et avgrensningskriterium/vilkår for når det foreligger fradragsrett. Foreligger det bare en kostnadsmulighet, foreligger det ikke noen fradragsrett. Ved reglene om oppofrelse trekkes det på denne måten en grense mellom kostnadsmuligheter og aktuelle faktiske kostnader. Tidspunktet for når en inntekt anses innvunnet eller en kostnad anses oppofret, beror på en tolkning av de enkelte skattereglene.<sup>3</sup> Disse reglene vil imidlertid ikke bli behandlet nærmere i det følgende.

---

<sup>2</sup> Ot. prp. Nr. 86 (1997-1998) punkt 7-14 kap. 14.

<sup>3</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) punkt 7-14 kap. 14.

Skillet mellom innvinning og tidfesting har først og fremst praktisk betydning for de inntektene som skal tidfestes etter kontantprinsippet. For de inntektene som tidfestes etter realisasjonsprinsippet,<sup>4</sup> vil tidspunktene for innvinning og tidfesting ofte falle sammen. Forskjellen mellom innvinning og tidfesting kan eksempelvis illustreres med arbeidsinntekter som skal tidfestes etter kontantprinsippet. Her innvinnes arbeidsinntekten etter hvert som arbeidet utføres, mens tidfestingen først skal skje når lønnen utbetales eller forfaller til betaling.<sup>5</sup>

Skatteplikten utløses altså på innvinningstidspunktet, mens tidfestingsreglene avgjør hvilket inntektsår skattleggingen skal gjennomføres i. På samme måte utløses fradragsretten på tidspunktet for oppofrelse, mens tidfestingsreglene bestemmer tidspunktet for fradrag. Begrunnelsen for skillet mellom innvinning/oppofrelse og tidfesting, er at de hensyn som begrunner at det foreligger en skattbar inntekt, kan avvike fra dem som bestemmer når skattyter skal beskattes for inntekten. Forskjellen i bakenforliggende hensyn kommer særlig tydelig frem ved de inntektene som skattlegges etter kontantprinsippet. For disse inntektene vil særlig likviditetshensyn begrunne at tidfestingen følger kontantstrømmen.<sup>6 7</sup>

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å skille mellom hva som er tidfestingsregler og hva som er innvinningsregler eller fradragsregler.<sup>8</sup> For inntekter og kostnader som tidfestes etter kontantprinsippet, vil imidlertid skillet i all hovedsak være uproblematisk. Problemstillingen vil derfor ikke bli behandlet nærmere i det følgende.

---

<sup>4</sup> Realisasjonsprinsippet behandles nærmere under kap. 1.3.

<sup>5</sup> Dette behandles nærmere under kap. 3.

<sup>6</sup> Harald Hauge (2001) s. 24.

<sup>7</sup> Hensynene behandles nærmere under kap. 1.4.

<sup>8</sup> Se Ot. prp. Nr. 86 (1997-1998) kap. 7-14 tidfesting.

### 1.3 Kort om de ulike tidfestingsprinsippene

Den formelle hovedregel for tidfesting er skatteloven § 14-2 første ledd første punktum.

Etter denne bestemmelsen skal tidfesting skje når ”*fordelen tilflyter*” skatteyteren.

Uttrykket har først og fremst selvstendig betydning for inntekter som opptjenes innen skatteyters egen økonomi. Et eksempel på slike inntekter kan være skatteyters arbeid på egen bolig i arbeidstiden, hvor fordelene som hovedregel skal tidfestes i takt med produksjonen. For de mest praktiske inntektstypene(fordelene) - inntektene som erverves fra andre - har loven særlige regler. For disse inntektene, og kostnadene som knytter seg til erverv av dem, gjelder realisasjonsprinsippet og kontantprinsippet.<sup>9</sup> Inntekter som erverves fra andre vil eksempelvis være alminnelige lønnsinntekter.

Hovedregelen for tidfesting av fordeler som erverves fra andre og utgiftsposter som består i ytelser til andre, er realisasjonsprinsippet. Loven formulerer det slik at realisasjonsprinsippet får anvendelse på alle inntekter som overføres fra andre. Men på grunn av kontantprinsippet får realisasjonsprinsippet først og fremst anvendelse på kapital- og virksomhetsinntekter og likeledes på kostnader som knytter seg til erverv av slike inntekter.

Realisasjonsprinsippet baserer seg på et opptjeningsprinsipp. Tidfesting av inntekter skal skje på det tidspunkt ”*skatteyteren får en ubetinget rett til ytelsen*” (min understrekning). Tidfesting av kostnader skal skje på det tidspunkt hvor det ”*oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteyteren*” (min understrekning). Utrykkene sikter til det tidspunkt hvor kravet på ytelse er endelig opptjent, eller en kostnad er endelig pådratt, med andre ord på det tidspunkt inntekt og fradrag er realisert. Anvendt på inntektsposter innebærer dette at betalings- og forfallstidspunkt er uten betydning for tidfestingen. Det vil med andre ord være uten betydning for tidfestingen om betaling skal skje over flere år, eller om betalingen skjer på forskudd. Et praktisk viktig tilfelle vil være hvor kravet bygger på gjensidig bebyrdende avtale, eksempelvis en kjøpsavtale. Her vil skatteyter ha oppnådd en ubetinget

---

<sup>9</sup> Zimmer (2005) s. 304.



rett til ytelsen når han har presteret sin egen ytelse, og tidfesting skal dermed skje på dette tidspunkt. Før dette tidspunkt vil kravet være betinget av at skatteyder selv yter. Det følger av dette at det ikke er tilstrekkelig for tidfesting at avtale er inngått.<sup>10</sup>

Kontantprinsippet er et viktig unntak fra realisasjonsprinsippet. Kontantprinsippet er nedfelt i skatteloven § 14-3. Prinsippet får først og fremst anvendelse på *”Arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag o.l.”*, jf. bestemmelsens første ledd. Tilsvarende får prinsippet anvendelse på kostnader som knytter seg til erverv av slike inntekter, jf. bestemmelsens tredje ledd.

Det er to alternative tidspunkter for tidfesting av inntekter etter kontantprinsippet. Etter det første alternativet skal en fordel *”tas til inntekt i det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges”*. Dette alternativet refererer til betalingstidspunktet og knytter tidfestingen til betalingsstrømmen. Ved forskuddsbetaling av eksempelvis lønn, innebærer dette alternativet at tidfesting skal skje i det året da skatteyder mottar lønnen, selv om den ikke er innvunnet. Det andre alternativet bestemmer at tidfesting skal skje på det *”tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt”*. Dette alternativet refererer seg til forfallstidspunktet. Som hovedregel fastlegges forfallstidspunktet ved en tolkning av partenes avtale. Utgangspunktet etter dette alternativet må være at skatteyder ikke uten videre kan overføre inntekter til et annet inntektsår med virkning for tidfestingen, eksempelvis ved å la være å heve desemberlønnen på lønningsdagen og vente til januar.<sup>11</sup> Tidfesting skal skje på det av de to alternative tidspunktene som faller først i tid.

Når det gjelder kostnader som omfattes av kontantprinsippet skal disse *”fradras i det inntektsåret da kostnaden betales eller utredes”*. For kostnadsfradrag er altså betalingstidspunktet avgjørende for tidfestingen, uavhengig av om betaling skjer ved forfall eller på et tidligere eller senere tidspunkt.

---

<sup>10</sup> Zimmer (2005) s. 305.

<sup>11</sup> Fallan (2006) s. 121.

For regnskapspliktig virksomhet skulle tidfesting tidligere som utgangspunkt skje på basis av skatteyters årsregnskap, etter det såkalte regnskapsprinsippet. Etter en lovendring i 2005 (lov av 9. desember 2005 nr. 116) har regnskapsprinsippet fått snevret inn sitt anvendelsesområde betydelig og gjelder nå bare enkelte særlige regler for skatteytere med regnskapsplikt, jf. sktl. § 14-4.<sup>12</sup> Regnskapsprinsippet vil ikke bli behandlet nærmere i det følgende.

#### 1.4 Kort historikk og begrunnelse for kontantprinsippet som tidfestingsregel

Tidligere var kontantprinsippet hovedregelen for tidfesting etter norsk rett. For regnskapspliktig virksomhet gjaldt som utgangspunkt regnskapsprinsippet. Etter skattereformen i 1992 har realisasjonsprinsippet tatt over som hovedregel hva angår tidfesting. Kontantprinsippet gjelder i dag først og fremst arbeidsinntekt, pensjonsinntekt og underholdsbidrag, og fremstår nå som et unntak fra realisasjonsprinsippet. Selv om kontantprinsippet har fått et betydelig snevrere anvendelsesområde, er prinsippets innhold det samme som før reformen.<sup>13</sup> Rettspraksis fra tiden før reformen vil følgelig fortsatt være relevant, selv om den gjelder andre inntektstyper enn de kontantprinsippet nå gjelder for.

For å forstå hensynene bak og begrunnelsen for kontantprinsippet som tidfestingsregel, er det nødvendig også å se på hensynene bak realisasjonsprinsippet. Dette fordi hensynene bak kontantprinsippet må ses i sammenheng med at kontantprinsippet er et unntak fra hovedregelen. Forarbeidene til bestemmelsene om tidfesting trekker særlig frem to forhold som begrunner kontantprinsippet som unntak fra realisasjonsprinsippet. Det er særlig likviditetshensyn og det faktum at inntekter som omfattes av prinsippet vanligvis benyttes til livsopphold, og derfor gir lite rom for misbruk, som trekkes frem.<sup>14</sup> Hensynet til skatteyters likviditet må antas å være hovedhensynet bak kontantprinsippet som tidfestingsregel. Som bakgrunn for likviditetshensynet uttales det i forarbeidene at:

---

<sup>12</sup> Ot.prp.nr.77(2005-2006) kap. 15.6.

<sup>13</sup> Norsk lovkommentar note 919 til skatteloven; Zimmer (2005) s. 311.

<sup>14</sup> Ot.prp. nr.35 (1990-1991) s. 107.

*”Hovedtyngden av den gruppen skattytere som unntakene vil berøre er som regel avhengig av å ha fått faktisk rådighet over inntekten for å kunne betale den skatt som påhviler denne. Næringsdrivende har vanligvis gjennom sin virksomhet større innflytelse på forfallstidspunktet for sine inntekter enn lønnstakere og pensjonister.”<sup>15</sup>*

Uttalelsen viser at hensynene bak kontantprinsippet henger tett sammen med prinsippets anvendelsesområde. Det er her i hovedsak likviditetshensyn som trekkes frem, nærmere bestemt likviditeten til den gruppen skatteyttere kontantprinsippet får anvendelse på, altså arbeidstakere, pensjonister osv. Denne gruppen skatteyttere hevdes å ha mindre innflytelse over forfallstidspunktet for inntektene sine enn andre. På bakgrunn av den manglende innflytelsen over forfallstidspunktet antas skatteyter, for de nevnte inntektstypene, å være mindre likvid enn andre til å betale skatt av inntektene før han får faktisk rådighet over midlene. Det er lite ønskelig at skatteyttere skal måtte låne penger for å betale den skatten de skylder.

Det er grunn til å nevne at også andre grupper enn de som omfattes av kontantprinsippet, vil kunne være avhengig av likvide midler for å betale sin skatt. Likviditetshensynet vil med andre ord kunne veie vel så tungt for inntekter som faller utenfor prinsippet, for eksempel enkelte virksomhetsinntekter. Videre vil likviditetshensynet ikke veie like tungt for alle arbeidsinntekter, pensjonsinntekter eller underholdsbidrag. Hensynet vil for eksempel ikke veie like tungt hvor inntekten har karakter av å være tilleggsytelser. Lovgiver har likevel valgt å trekke grensen her, hvor de altså på generelt grunnlag antar at likviditetshensynet veier tyngst. Hensynet vil, etter det som er sagt ovenfor, neppe gi særlig veiledning i tvilsomme spørsmål og grensetilfeller.<sup>16</sup>

Det er også andre skatterettslige regler som ivaretar likviditetshensyn i forhold til arbeidstakere. Et viktig og praktisk eksempel er reglene om skatteinnkrevingen. Det følger

---

<sup>15</sup> Ot.prp. nr.35 (1990-1991) s. 107.

<sup>16</sup> Zimmer (2005) s. 309.

av skattebetalingsloven § 5-4 at arbeidsgiver er forpliktet til å foreta forskuddstrekk. Disse reglene er også ment å sikre at skatteyter er likvid til å betale sin skatt.

Som bakgrunn for påstanden om at kontantprinsippet gir lite rom for misbruk, uttales det i forarbeidene at: *”De inntektstyper kontantprinsippet foreslås opprettholdt for er typiske inntekter til livsopphold. Departementet regner derfor ikke med at det er noen fare for at opprettholdelse av kontantprinsippet for slike inntekter vil føre til den type misbruk av prinsippet som det er gjort rede for....”*<sup>17</sup>

Denne uttalelsen trekker frem inntektstypenes (lønn, pensjon og lignende) typiske bruksområde, det vil si kostnader til livsopphold. At inntektene vanligvis brukes til livsopphold settes i sammenheng med muligheten til misbruk av reglene. Det hevdes at siden inntektstypene som omfattes av kontantprinsippet vanligvis benyttes til livsopphold, er det ikke er like stor fare for misbruk av reglene.

Kontantprinsippet gir, i motsetning til realisasjonsprinsippet, god mulighet for skatteplanlegging ved at det i stor utstrekning gir anledning til å fordele inntekter og kostnader ut fra skatteyters egne ønsker og behov. Dette først og fremst fordi tidfestingen av inntekts- og fradragsposter følger det som er avtalt mellom partene. Det at kontantprinsippet gir mulighet for skatteplanlegging, åpner for misbruk av reglene. Disse mulighetene for misbruk er altså med på å begrunne prinsippets anvendelsesområde, eller rettere sagt begrunne begrensningene i prinsippets anvendelsesområde. Kontantprinsippet forsvares opprettholdt for de aktuelle inntektstypene fordi faren for utstrakt skatteplanlegging ikke er til stede i like stor grad som for andre inntekter. Dette må sees i sammenheng med begrunnelsen for innføringen av realisasjonsprinsippet. At realisasjonsprinsippet ble lansert som den nye hovedregelen for tidfesting, må ses på bakgrunn av at det var et overordnet formål for skattereformen av 1992 å begrense muligheten til å bygge opp skattekreditter.<sup>18</sup> En skattekreditt innebærer en utsettelse av

---

<sup>17</sup> Ot.prp.nr. nr.35 (1990-1991) s. 107.

<sup>18</sup> Ot.prp.nr. 35 (1990-1991) s.105.

beskatning ved at inntekter beskattes (tidfestes) i et senere år enn det de er innvunnet i. Det har vist seg at skattekreditter har dårlig treffsikkerhet som økonomisk virkemiddel. Videre har det vist seg at skattekreditter fører til at kapital ikke investeres hvor den samfunnsøkonomisk kaster mest av seg og således fører til et effektivitetstap. Endelig har det visst seg at skattekreditter brukes til å oppnå skattefordeler som ikke har vært tilsiktet fra lovgivers side.<sup>19</sup> Tidfesting etter kontantprinsippet gir mer rom for skattekreditter enn tidfesting etter realisasjonsprinsippet. Dette fordi tidfesting etter kontantprinsippet kan skje i et senere år enn inntektene er innvunnet i, mens tidfesting etter realisasjonsprinsippet stort sett er sammenfallende med innvinningstidspunktet.

Når forfallstidspunktet kan bestemmes i partenes avtale, behøver det ikke være noen sammenheng i tid mellom de transaksjoner og disposisjoner som foretas i det enkelte inntektsår, og inntektsgrunnlaget.<sup>20</sup> Det var nettopp de mulighetene for skatteplanlegging kontantprinsippet åpnet for man ønsket å begrense ved å snevre inn prinsippets anvendelsesområde. Hensynene bak og begrunnelsen for kontantprinsippet som tidfestingsregel, henger derfor nært sammen med anvendelsesområdet, som i hovedsak er arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag o.l.

Skatteyters manglende innflytelse over forfallstidspunktet ble, som nevnt ovenfor, i forarbeidene først og fremst knyttet opp mot likviditetshensyn. Skatteyters manglende innflytelse over forfallstidspunktet vil imidlertid også begrunne hvorfor det ikke er like stor fare for misbruk av reglene. For de aller fleste lønnsmottakere er forfallstidspunktet ”satt”, på den måten at lønnen utbetales månedlig til en fastsatt dato som man som lønnsmottaker ikke har innflytelse over. Jo mindre innflytelse skatteyter har over forfallstidspunktet, desto færre muligheter har han til å drive skatteplanlegging ved for eksempel å bygge opp skattekreditter.

---

<sup>19</sup> Zimmer (2005) s. 301 flg.

<sup>20</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 105.

## 2 Kontantprinsippets anvendelsesområde

### 2.1 Innledning

Kontantprinsippet gjelder for ”*arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag o.l.*”, jf. skatteloven § 14-3 første ledd. På samme måte gjelder prinsippet for kostnadene som er knyttet til erverv av disse inntektene, jf. bestemmelsens tredje ledd. Kontantprinsippet får også anvendelse i enkelte andre særlige tilfeller, herunder salg av egenproduserte kunstverk (sktl. § 14-3 andre ledd) og fradrag for renter av lån i lånekassen (sktl. § 14-20 tredje ledd). Disse særlige tilfellene vil imidlertid ikke behandles her, da det ikke er særlig interessant for å belyse kontantprinsippet innhold, som er det sentrale tema i denne oppgaven.

### 2.2 ”Arbeidsinntekt”

Ved avgjørelsen av hvilke ytelser som omfattes av uttrykket ”*arbeidsinntekt*” i sktl. § 14-3, er det naturlig å ta utgangspunkt i reglene i skattelovens kapittel 5. Det må legges til grunn at uttrykket i alle fall som hovedregel skal ha den samme betydning i § 14-3 som i kapittel 5.<sup>21</sup> Dette er likevel bare et utgangspunkt. Hensynene bak reglene kan føre til at løsningen blir en annen i enkelte særlige tilfeller.

Sktl. § 5-10 flg. gir ikke-uttømmende eksempler på hvilke ytelser som omfattes av uttrykket ”*arbeidsinntekt*”. For det første kommer det frem at ikke bare penger, men også naturalytelser kan være arbeidsinntekt, jf. sktl. § 5-12. For det andre fremkommer det at både inntekt i og utenfor tjenesteforhold omfattes av uttrykket. Dette innebærer at eksempelvis inntekt fra enkeltstående oppdrag utenfor tjenesteforhold og freelance-virksomhet defineres som arbeidsinntekt og følgelig tidfestes etter kontantprinsippet.

Uttrykket ”*arbeidsinntekt*” omfatter ikke inntekt av næring og virksomhet, se sktl. § 5-10 første ledd, bokstav a. Det må følgelig trekkes en grense mot virksomhetsinntekter. Hva som omfattes av virksomhetsbegrepet er angitt i sktl. § 5-30. I de aller fleste tilfeller er det

---

<sup>21</sup> Sktl. § 14-3 har selv en fotnotehenvielse til sktl. § 5-10.

ikke problematisk å avgjøre om aktiviteten er av den ene eller andre karakter. I enkelte tilfeller vil det likevel kunne by på problemer å trekke grensen mellom arbeids- og virksomhetsinntekt. Det synes mest naturlig å trekke grensen på samme måte som i forhold til reglene om personinntekt i skatteloven kapittel 12 og regelen om minstefradrag i skatteloven § 6-31, da dette vil skape best symmetri og sammenheng i skattereglene.<sup>22</sup> Grensedragningen vil ikke bli behandlet nærmere i det følgende.

Arbeidsinntekt omfatter ikke kapitalinntekt. Det må følgelig trekkes en grense mellom arbeidsinntekt og kapitalinntekt. I de aller fleste tilfeller vil det være uproblematisk å trekke grensen mellom arbeids- og kapitalinntekt. Men grensedragningen kan være problematisk i enkelte særlige tilfeller. Det synes også her mest nærliggende å trekke grensen på samme måte som i forhold til reglene om personinntekt i sktl. kapittel 12. I mangel av holdepunkter for noe annet, må det i alle fall antas at dette er utgangspunktet. Hensynene bak kontantprinsippet kan imidlertid komme inn og forsvare en annen løsning i enkelte særlige tilfeller.

Et annet spørsmål er om inntekt som trer istedenfor arbeidsinntekt skal tidfestes etter kontantprinsippet. Inntekt som trer i stedet for arbeidsinntekt kan eksempelvis være dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende. For enkelte av disse surrogatinntektene følger det direkte av sktl. § 5-10 første ledd, bokstav c, at de skal skattlegges som arbeidsinntekt. Det vil da være mest nærliggende at de også skal tidfestes som arbeidsinntekt, det vil si etter kontantprinsippet.<sup>23</sup>

Spørsmålet er imidlertid om også andre inntekter som trer istedenfor arbeidsinntekt, skal tidfestes etter kontantprinsippet. Et typisk eksempel på slik inntekt kan være erstatning for personskade. Der det er på det rene at hjemmelen for skattlegging av slike inntekter er arbeidsregelen, må det antas at inntektene også må tidfestes som arbeidsinntekt, altså etter

---

<sup>22</sup> Lignings-ABC (2006) s. 1057 (se under kontantprinsippets virkeområde hvor det vises til kapittelet næringsvirksomhet – allment); Zimmer (2005) s. 309 flg.; Norsk lovkommentar note 919 til skatteloven.

<sup>23</sup> Zimmer (2005) s. 310.

kontantprinsippet.<sup>24</sup> De samme hensyn vil da gjøre seg gjeldene som ved tidfesting av alminnelig arbeidsinntekt. Skatteyder vil, på samme måte som for arbeidsinntekt, ha liten innflytelse over forfallstidspunktet, og er like avhengig av likvide midler for å betale sin skatt. Likviditetshensyn vil derfor veie like tungt her som for arbeidsinntekter. Videre må det antas at ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt typisk er ytelser til livsopphold, på samme måte som arbeidsinntekter. Det vil følgelig ikke åpne for utstrakt skatteplanlegging om også slike inntekter tidfestes etter kontantprinsippet. Konklusjonen må etter dette bli at inntekter som trer i stedet for arbeidsinntekt må tidfestes som arbeidsinntekt der det er på det rene at hjemmelen for skattlegging av inntekten er arbeidsregelen.

### 2.3 ”Pensjonsinntekt”

Ved avgjørelsen av hvilke ytelser som omfattes av uttrykket ”pensjonsinntekt” i sktl. § 14-3, er det naturlig å ta utgangspunkt i skattelovens § 5-40. Sktl. § 14-3 har selv en fotnotehenvisning til § 5-40, og det må legges til grunn at uttrykket, i alle fall som hovedregel, skal ha samme betydning i de to bestemmelsene. Dette fordi det er mest nærliggende å tidfeste inntekten som pensjonsinntekt når det er på det rene at hjemmelen for skattlegging av inntekten er pensjonsregelen. Hovedregelen må etter dette være at det som skattlegges som pensjonsinntekt, som utgangspunkt også tidfestes som pensjonsinntekt, altså etter kontantprinsippet. Dette er likevel bare et utgangspunkt. Hensynene bak reglene kan føre til at løsningen blir en annen i enkelte særlige tilfeller.

Uttrykket ”pensjonsinntekt” i § 14-3 må på bakgrunn av dette omfatte både offentlige og private pensjoner.<sup>25</sup> Dette gjelder uansett om kravet er basert på forsikringsavtale eller annet grunnlag.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Zimmer (2005) s. 310.

<sup>25</sup> Zimmer (2005) s. 310.

<sup>26</sup> Zimmer (2005) s. 360.



Det er tvilsomt om uttrykket "*pensjonsinntekt*" i sktl. § 14-3 også omfatter løpende ytelser som er vederlag for avståelse av eiendom eller andre formuesobjekter. I Rt. 1976 s. 1019 Wiik-dommen fastslo Høyesterett at slike løpende ytelser skal skattlegges som pensjon. Saken gjaldt en far som solgte en eiendom til sin sønn. Kort tid etter dette salget overdro sønnen eiendommen videre mot en livsvarig årlig utbetaling som i kontrakten ble betegnet som "føderåd". Høyesterett fant her under dissens (3-2) at selgeren pliktet å betale inntektsskatt av de årlige ytelser etter byskattelovens § 36 første ledd hvorefter bl.a. "livrente", "føderåd" og "pensjon" skal regnes som inntekt i skatterettslig forstand (sml. skatteloven § 5-1 første ledd).

At slike ytelser skal skattlegges som pensjon, må også antas å følge av at sktl. § 5-40 omfatter løpende ytelser. Hvis en legger til grunn at uttrykket "*pensjonsinntekt*" i sktl. § 14-3 skal ha samme innhold som i sktl. § 5-40, må følgelig slike inntekter tidfestes etter kontantprinsippet. Det er som nevnt bare et utgangspunkt at bestemmelsene skal ha samme innhold. Problemstillingen i det følgende blir derfor om løpende ytelser som vederlag for fast eiendom, skal tidfestes etter kontantprinsippet.

De to alternative tidfestingsprinsippene som er aktuelle, er kontantprinsippet og realisasjonsprinsippet. Ved salg av formuesobjekter med ordinær kjøpesum skal tidfesting skje etter realisasjonsprinsippet jf. sktl. § 14-2. Dersom inntekten tidfestes etter realisasjonsprinsippet, skal den tas til beskatning når skatteyder har fått en ubetinget rett på vederlaget. Det vil være tilfellet når medkontrahenten har overtatt formuesobjektet. Hvis denne løsningen legges til grunn, er det uten betydning for tidfestingen om det er avtalt at betalingen skal skje over flere år. Kommer derimot kontantprinsippet til anvendelse, skal inntekten tas til beskatning etter hvert som kravet på kjøpesummen (pensjonen) utbetales eller forfaller. Dette gjelder selv om skatteyder har levert sin ytelse. Den gunstigste løsningen for skatteyder vil være tidfesting etter kontantprinsippet.

Det er flere gode grunner til at pensjon som er vederlag for salg av formuesobjekter skal tidfestes etter kontantprinsippet. For det første vil vederlag i form av pensjon gjerne få

karakter av ytelser som skal gå til livsopphold.<sup>27</sup> Med andre ord vil hensynene bak kontantprinsippet kunne være vektige også når denne typen inntekter ytes som vederlag for salg av formuesobjekt. At vederlag i form av pensjon kan ha karakter av ytelser som skal gå til livsopphold, kan illustreres med faktum i Wiik-dommen. Ole Wiik solgte en forretning han hadde drevet gjennom mange år, da han nærmet seg pensjonsalder. Han drev ikke aktiv næringsvirksomhet etter salget. Vederlaget kan på bakgrunn av dette tenkes å tre i stedet for skatteyters tidligere faste inntekt på samme måte som ”alminnelig” pensjon. I et slikt tilfelle vil gjerne vederlaget ha karakter av ytelser som skal gå til livsopphold.

For det andre vil skatteyster kunne komme opp i en urimelig situasjon hvis selgeren som har betinget seg pensjon, dør etter meget kort tid. Ved beskatning etter kontantprinsippet vil kun det beløpet som utbetales/ er forfalt komme til beskatning, og hvis selger dør, vil jo ikke dette være så mye. Ved tidfesting etter realisasjonsprinsippet derimot, vil hele beløpet (neddiskontert) komme til beskatning når skatteyster har oppfylt sin del av avtalen, og dermed har fått en ubetinget rett på vederlaget. Dette fordi tidfesting etter realisasjonsprinsippet vil måtte basere seg på en kapitalisert verdi av den løpende ytelsen ut i fra en forventet gjennomsnittlig levealder.<sup>28</sup> Hvis selgeren dør etter kort tid, vil han ha betalt skatt for et mye høyere beløp enn han faktisk har fått utbetalt.

På den annen side bør ikke de forannevnte hensynene tillegges alt for mye vekt. Dette fordi selgeren normalt vil ha anledning til å betinge seg oppgjør på en annen måte.<sup>29</sup> Selgeren kan med andre ord selv velge en løsning som ikke har de uheldige følgene som er skissert ovenfor. Videre vil slike pensjoner kunne ha en helt annen bakgrunn enn pensjoner fra eksempelvis arbeidsgiver.<sup>30</sup> Pensjoner fra arbeidsgiver skal typisk sikre at pensjonisten får dekket de nødvendige utgifter til livsopphold. For salgsvederlag i form av pensjon kan

---

<sup>27</sup> Se i denne forbindelse Ot. prp. Nr. 86 (1997-1998) pkt. 7-14 sin drøftelse av hensynene bak kontantprinsippet.

<sup>28</sup> Zimmer (2005) s. 310.

<sup>29</sup> Zimmer (2005) s. 310.

<sup>30</sup> Zimmer (2005) s. 310.

bakgrunnen etter omstendighetene være en helt annen, eksempelvis å oppnå en skattekreditt. Det vil følgelig ikke alltid være like god grunn til å la slike pensjoner omfattes av den fordel det vil være med tidfesting etter kontantprinsippet.

Det uttales i *Lignings-ABC 2006*<sup>31</sup> at pensjonsordninger ved salg av formuesobjekter skal tidfestes etter kontantprinsippet. For domstolene har uttalelsene i *Lignings-ABC* bare vekt som administrative uttalelser ellers. Dette innebærer at uttalelser i *Lignings-ABC* sjelden, eller aldri, alene vil være avgjørende for domstolenes konklusjon. Ligningsmyndighetene skal imidlertid som utgangspunkt følge anvisningene i *Lignings-ABC*. Det er derfor god grunn til å anta at det etter hvert vil kunne opparbeide seg en praksis rundt den løsningen som er valgt i *Lignings-ABC*. Under enhver omstendighet vil uttalelsen være et argument som trekker i retning av at denne løsningen bør velges, selv om momentet ikke bør tillegges avgjørende vekt.

Konklusjonen må etter dette være at tidfesting av vederlag ved salg av formuesobjekter i form av pensjon, må skje etter kontantprinsippet.

## 2.4 "Underholdsbidrag o.l."

Uttrykket "underholdsbidrag o.l." i sktl. § 14-3 første ledd må forstås på samme måte som i den korresponderende fradragsregelen i bestemmelsens tredje ledd.<sup>32</sup> I skatteretten er det klare utgangspunkt at samme slags inntekter og utgifter skal behandles på samme måte. Symmetrihensyn står med andre ord sentralt ved utformingen av reglene. Videre er ordlyden i de to formuleringene "o.l." og "og annen ytelse..." såpass lik at den bygger opp under tolkningen om at uttrykkene skal forstås på samme måte. Her må det med andre ord helt klart ha vært meningen at det skal være symmetri.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> *Lignings-ABC* (2006) s. 1057.

<sup>32</sup> Zimmer (2005) s 310; Norsk lovkommentar note 919 til skatteloven.

<sup>33</sup> Zimmer (2005) s 310; norsk lovkommentar note 919 til skatteloven.

Fradragsregelen i bestemmelsens tredje ledd bruker uttrykket ”*Underholdsbidrag og annen ytelse som nevnt i §§ 5-40 til 5-42*”. Dette innebærer at uttrykkets nærmere innhold først og fremst må fastlegges ved en tolkning av disse bestemmelsene. Jeg vil ikke gå nærmere inn på dette her.

### 3 Kontantprinsippets innhold

#### 3.1 Innledning - utgangspunkter

Det oppstilles to alternative kriterier for når tidfesting av inntektsposter skal skje etter kontantprinsippet. Fordelen skal enten ”*tas til inntekt i det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges*”, eller ”*i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt.*”, jf. skatteloven § 14-3 første ledd. Tidfesting skal etter bestemmelsen skje på det tidspunktet av disse to som faller først i tid. I det følgende vil de to alternative kriteriene for tidfesting etter sktl. § 14-3 behandles separat.

#### 3.2 ”*beløpet utbetales eller ytelsen erlegges*”

##### 3.2.1 Generelt

Etter det første alternativet i sktl. § 14-3 skal tidfesting skje når ”*beløpet utbetales eller ytelsen erlegges*”. Uttrykket refererer til betalingstidspunktet, og utgangspunktet blir følgelig at tidfestingen følger kontantstrømmen. Dette innebærer at det som utgangspunkt er uten betydning for tidfestingen når skatteyder skal prestere sin ytelse.<sup>34</sup> Det sentrale innholdet i uttrykket er at skatteyderen får oppgjør. Alternativet ”*beløpet utbetales/ytelsen erlegges*” har selvstendig betydning i forhold til det andre tidfestingsalternativet, forfallstidspunktet, i to tilfeller. For det første har alternativet selvstendig betydning i de tilfellene betaling skjer før forfall, med andre ord der det er tale om forskuddsbetaling. For

---

<sup>34</sup> Se også Zimmer (2005) s. 311.

det andre har alternativet selvstendig betydning i de tilfellene der det ikke er klart når forfall finner sted.<sup>35</sup>

Tidfesting vil, etter dette kriteriet, kunne være aktuelt på et tidligere tidspunkt enn betalingstidspunktet. Omsetter skatteyder kravet sitt på ytelse fra medkontrahenten, vil ervervet av vederlag være oppgjør som innebærer at tidfesting finner sted.<sup>36</sup> Dette vil behandles nærmere nedenfor under kapittel 3.2.6.

Tidfesting etter dette alternativet vil også i enkelte særlige tilfeller kunne være aktuelt på et senere tidspunkt enn betalingstidspunktet. Slik "utsatt" tidfesting kan eksempelvis være aktuelt der det er knyttet sterke rådighetsbegrensninger til pengene eller ytelsen. Dette blir behandlet nærmere i kapittel 3.2.7.<sup>37</sup> Videre vil det etter omstendighetene kunne være aktuelt å anse forskuddsbetaling som lån, noe som innebærer at tidfestingen må utsettes. Dette vil bli behandlet nærmere i kapittel 3.2.5.

De inntektene som skal tidfestes etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3 kan være enten penger eller naturalytelser, jf. ovenfor under kapittel **Error! Reference source not found..** Uttrykket "*beløpet utbetales*" refererer til penger, mens uttrykket "*ytelsen erlegges*" refererer til naturalytelser. Det er særlig praktisk med naturalytelser på kontantprinsippets område, i og med at kontantprinsippet gjelder arbeidsinntekter. I det følgende behandles først penger og naturalytelser hver for seg. Deretter behandles de temaene og problemstillingene som er felles for penger og naturalytelser.

---

<sup>35</sup> Zimmer (2005) s. 309.

<sup>36</sup> Zimmer (2005) s. 312.

<sup>37</sup> Tidfesting av ansatteaksjer og andeler i ansattefond med rådighetsbegrensninger blir behandlet særskilt i oppgavens del 4.

### 3.2.2 Penger

Arbeidsinntekt ytes normalt i form av penger, typisk ved at lønning krediteres arbeidstakers konto. Med penger menes enhver økonomisk fordel som ytes i kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler, jf. sktl. § 5-12 første ledd motsetningsvis.

Det relevante tidspunkt for tidfesting av arbeidsinntekt eller lignende i form av penger, er etter dette alternativet når "*beløpet utbetales*". Problemstillingen i det følgende blir hvilket skjæringstidspunkt dette uttrykket viser til. Uttrykket sikter som nevnt ovenfor til betalingstidspunktet, men uttrykket er ikke entydig. Det er to tidspunkter som er aktuelle skjæringspunkter. For det første kan tidfesting settes til det tidspunkt da arbeidsgiver eller lignende (debitor) faktisk sender pengene. For det andre kan tidfesting skje på det tidspunkt skattyter (kreditor) mottar pengene, ved å få den faktiske og/eller juridiske rådigheten over pengene. Dette vil normalt være tilfelle når pengene for eksempel er kreditert mottakers konto.<sup>38</sup>

Ordlyden "*utbetales*" gir liten veiledning ved avgjørelsen av hvilket skjæringstidspunkt som skal legges til grunn. I rettspraksis har det blitt lagt til grunn at tidfesting skal skje på det tidspunktet skatteyteren (eller hans representant jf. nedenfor) har mottatt pengene, se Rt. 1917 s. 1048, Rt. 1918 II s. 208, Rt. 1926 s. 18 og Rt. 1926 s. 206.<sup>39</sup> Dommene er gamle, men det er ikke kommet avgjørelser i senere tid som har fraveket dette standpunktet. Selv om bestemmelsen har endret ordlyd og kontantprinsippet fått snevret inn anvendelsesområdet sitt, har det ikke vært tilsiktet noen realitetsendring for de inntektene prinsippet fortsatt gjelder for.<sup>40</sup> Det kan synes som om hensynene bak kontantprinsippet, og da særlig likviditetshensynet, også vil tale for en løsning hvor mottagelsestidspunktet er avgjørende. Dette fordi skatteyter i prinsippet ikke vil være likvid til å betale sin skatt med de mottatte pengene før han har den faktiske rådighet over dem. Da skattebetalingsloven kapittel 5 har regler om at arbeidsgiver skal foreta forskuddstrekk i lønn, pensjoner,

---

<sup>38</sup> Aarbakke (1990) s. 199.

<sup>39</sup> Aarbakke (1990) s. 199.

<sup>40</sup> Zimmer (2005) s. 311; Norsk lovkommentar note 919 til skatteloven.

underholdsbidrag og lignende, bør hensynene likevel ikke tillegges særlig vekt i denne sammenheng. Dette fordi forskuddstrekkene i realiteten innebærer at skatteyder ikke behøver å ha rådighet over midlene for å betale sin skatt. For ytelser hvor det ikke foretas forskuddstrekk, for eksempel ved løpende pensjonsytelse ved salg av fast eiendom, vil imidlertid hensynet komme sterkere inn. I *Lignings-ABC*<sup>41</sup> er det også lagt til grunn at tidfesting skal skje på det tidspunkt skatteyder mottar pengene.

Etter dette må løsningen være at uttrykket "*beløpet utbetales*" viser til det tidspunkt skatteyder mottar pengene, dvs. når han får den faktiske og/eller juridiske rådigheten over dem. Det er altså mottagelsestidspunktet som er det aktuelle skjæringstidspunktet, hva gjelder tidfesting av penger etter skatteloven § 14-3.

### 3.2.3 Naturalytelser

Arbeidsinntekt, pensjon, underholdsbidrag og lignende blir ikke alltid utbetalt i penger. Det er særlig praktisk at arbeidsinntekt gis i form av ulike naturalytelser istedenfor penger. Med naturalytelse menes "*enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler*", jf. sktl. § 5-12. Eksempler på naturalytelser kan være ulike løstøregjenstander, fordelen ved kjøp av aksjer eller andre formuesobjekter til underpris, eller ulike bruksrettigheter, som gratis bruk av bil, leilighet eller lignende. Et annet praktisk eksempel, som også omfattes av begrepet, er fordelen ved å motta rimelige lån fra arbeidsgiver. Det følger av sktl. § 5-12, jf. § 5-10 at naturalytelser også kan være "*fordel vunnet ved arbeid*". At slike ytelser også skal tidfestes som arbeidsinntekt, etter kontantprinsippet, følger av drøftelsen ovenfor under kapittel **Error! Reference source not found.** om kontantprinsippets anvendelsesområde.

Problemstillingen i det følgende blir hva som er det aktuelle skjæringstidspunktet for når en naturalytelse skal tidfestes etter sktl. § 14-3. Akkurat som for penger, kan ulike tidspunkter være aktuelle for når naturalytelser skal anses "*erlagt*", bl.a. avhengig av hva slags ytelse

---

<sup>41</sup> *Lignings-ABC* (2006) s. 1058.

det er tale om. For det første kan skjæringstidspunktet være ved formell hjemmelsoverføring (som etter sin art vil variere etter formuesobjekt). Ved overføring av aksjer vil eksempelvis slik hjemmelsoverføring skje ved innføring i aksjeeierboka. For det andre kan det være erververens inntreden i den faktiske rådigheten over gjenstanden som er det aktuelle skjæringstidspunktet. Skatteyder vil ha faktisk rådighet over ytelsen når han kan disponere over den, typisk ved å benytte seg av den selv eller selge den. Ofte vil tidspunktet for formell hjemmelsoverføring være sammenfallende med erververens inntreden i den faktiske rådigheten over gjenstanden.

Uttrykket "*ytelsen erlegges*" gir lite veiledning ved avgjørelsen av hvilket skjæringspunkt som skal være avgjørende for tidfesting av naturalytelser. I rettspraksis er det lagt til grunn at det er den faktiske rådigheten som er avgjørende for tidfestingen, jf. Rt. 1925 s. 728, Rt. 1926 s. 128, Rt. 1959 s. 1191.<sup>42</sup> Også i den juridiske teorien er det lagt til grunn at det i utgangspunktet er den faktiske rådigheten over ytelsen som er avgjørende for tidfesting av naturalytelser<sup>43</sup>. Utgangspunktet og hovedregelen må etter dette være at tidfesting skal skje når skatteyderen har fått den faktiske og/eller juridiske rådigheten over gjenstanden.

Normalt vil det være uproblematisk å fastslå når skatteyderen har overtatt rådigheten over en naturalytelse. Er det eksempelvis tale om en fordel ved kjøp av formuesobjekt til underpris, for eksempel en bil, vil tidfesting skje når skatteyder har mottatt bilen og kan disponere over den. Er det tale om fordel i form av en bruksrettighet, for eksempel fri bolig, vil tidfesting skje etter hvert som skatteyderen benytter seg av retten, det vil si etter hvert som skatteyderen bor i boligen.<sup>44</sup>

I enkelte tilfeller kan imidlertid løsningen være tvilsom. Et eksempel er ansatteaksjer og andeler i ansattefond. Der det til slike aksjer eller andeler er knyttet sterke rådighetsbegrensninger, er det ikke alltid helt uproblematisk å slå fast når skatteyderen har

---

<sup>42</sup> Aarbakke (1990) s. 204.

<sup>43</sup> Zimmer (2005) s.311-312; Lignings-ABC (2006) s. 1058 flg.; Aarbakke (1990) s. 199 flg.

<sup>44</sup> Lignings-ABC (2006) s. 1058 flg.



overtatt rådigheten over dem. Denne problemstillingen vil imidlertid ikke behandles nærmere her, da dette emnet behandles i del 4 nedenfor.

Tidfesting av opsjoner i arbeidsforhold var lenge omstridt. Tidligere var slike opsjoner skattepliktige som lønn allerede ved ervervet av opsjonen.<sup>45</sup> Det følger nå av sktl. § 5-14 tredje ledd at fordelene ved ”*innløsning eller salg*” av opsjon i arbeidsforhold skal anses som fordel vunnet ved arbeid. Dette må innebære at opsjonen først skal tidfestes når den innløses i aksjer eller alternativt når den selges.<sup>46</sup> Før dette tidspunktet vil det i utgangspunktet ikke foreligge noen fordel til beskatning, og det vil følgelig ikke være noen fordel å tidfeste.

#### 3.2.4 Betalingstidspunktets subjektive aspekter

Tidfesting skal i utgangspunktet skje på det tidspunktet skatteyder selv mottar pengene eller ytelsen (oppgjøret). Problemstillingen i det følgende er om tidfesting også skal skje hvor andre enn skatteyder selv mottar oppgjøret. Spørsmålet er hvem som må motta betalingen (oppgjøret) for at tidfesting skal kunne skje. Det er med andre ord oppgjørets subjektive sider som skal behandles.

Det må antas at oppfyllelse overfor skatteyers ektefelle, barn eller arvelater som han skal felleslignes med, må likestilles med oppgjør overfor skatteyder.<sup>47</sup> Det vil følgelig være tilstrekkelig for tidfesting at en av disse personene har fått rådighet over inntekten.

Problemstillingen i det følgende blir om også andre representanter for kreditor kan motta oppgjør, med den virkning at tidfesting skal skje. Det skatterettslige utgangspunktet i norsk rett er at det er uten betydning for skatteplikten hva pengene eller ytelsen skal benyttes til. Dette utgangspunktet må kunne overføres til tidfestingsreglene, på den måten at det må

---

<sup>45</sup> Norsk lovkommentar note 248 til skatteloven av Fredrik Zimmer.

<sup>46</sup> Norsk lovkommentar note 248 til skatteloven av Fredrik Zimmer.

<sup>47</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 566.

være uten betydning for tidfestingen hva pengene eller ytelsen benyttes til. I forlengelsen av dette må det være anledning for debitor til å bestemme hvem pengene eller ytelsen skal utbetales til, uten at dette får betydning for tidfestingen.<sup>48</sup> Vi har riktignok enkelte regler om betinget skattefritak. Disse reglene har gjerne innebygd en plikt til å forta (re)innvesteringer med nedskrivning av inngangsverdi på gjenstanden, eksempelvis ved ufrivillig realisasjon, se sktl. § 14-70. Reglene innebærer at gevinstbeskatningen utsettes hvis skatteyteren innen en frist reinvesterer i en ny gjenstand av samme type. Men dette er positive regler, og de rikker ikke ved utgangspunktet om at pengenes eller ytelsenes bruksområde er uten betydning for tidfestingen. Hvorvidt pengene blir disponert direkte til en annen kreditor eller går innom skatteyteren selv først, vil ikke kunne tillegges betydning i denne sammenheng. Det må følgelig være tilstrekkelig å anse betaling (oppgjør) for å ha skjedd, at en representant for skatteyter har mottatt pengene eller ytelsen.<sup>49</sup> Det typiske eksempelet her er at penger blir overført til skatteyers bankkonto, men også oppgjør til andre representanter eller fullmektiger, som skatteyter selv har utpekt, må være tilstrekkelig. Eksempler på slike representanter kan være skatteyers jobbrelaterte samarbeidspartnere eller medkontrahenter. Konklusjonen på dette punkt må altså være at det er uten betydning for tidfestingen om utbetalingen skjer til en representant som kreditor selv har valgt.

I forlengelsen av dette kan det spørres om det samme gjelder utbetaling til representanter som skatteyter ikke har valgt selv. Slike utbetalinger vil typisk være praktisk hvor det er gitt pålegg om lønnstrekk eller lignende. Ordlyden "beløpet utbetales" (min understrekning) trekker i retning av at det må være tilstrekkelig for å tidfeste beløpet at det er foretatt et lønnstrekk eller lignende. På dette tidspunkt vil en normalt si at betaling (oppgjør) har skjedd etter alminnelig språkbruk. Videre er, som nevnt, det skatterettslige utgangspunktet at det er uten betydning for skatteplikten og tidfestingen hva pengene eller ytelsen brukes til. Dette utgangspunktet vil tale for at betaling (oppgjør) skal anses skjedd også hvor skatteyter ikke selv har valgt hvem det skal oppfylles overfor. Endelig er

---

<sup>48</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 566.

<sup>49</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 566; Lignings-ABC (2006) s. 1058 flg.

det denne løsningen som er valgt i juridisk teori.<sup>50</sup> Konklusjonen må etter dette bli at det også er tilstrekkelig for tidfesting at oppfyllelse skjer overfor representanter som skatteyder ikke har valgt selv.

### 3.2.5 Særlig om forskuddsbetaling

Etter skatteloven § 14-3 første ledd, første alternativ skal tidfesting skje når "*beløpet utbetales eller ytelsen erlegges*". Tidfesting skal skje på det tidspunktet betalingen faktisk skjer, slik at tidfestingen følger kontantstrømmen. Det følger av dette at inntekter skal tidfestes selv om betalingen skjer på forskudd. At en inntekt tidfestes ved forskuddsbetaling, innebærer at den tidfestes før den faktisk er opptjent (innvunnet). Det er imidlertid blitt hevdet at tidfesting av forskudd i enkelte særlige tilfelle bør skje på et senere tidspunkt enn den faktiske utbetalingen. Problemstillingen i det følgende er om, og eventuelt når, det kan være aktuelt å tidfeste forskuddsbetalinger etter den faktiske utbetalingen.

For det første kan det stilles spørsmål ved om det etter omstendighetene kan være aktuelt å anse forskuddsbetaling som lån. Konsekvensene av at forskuddsbetalingen blir omklassifisert til lån må først og fremst være at beløpet ikke skal skattelegges som lønn ved utbetalingen. Trolig vil skattleggingen i et slikt tilfelle skje etter hvert som fordelingen blir opptjent,<sup>51</sup> det vil si etter hvert som arbeidet blir utført. Dette standpunktet er først og fremst tatt i *Lignings-ABC*,<sup>52</sup> men problemstillingen er også nevnt i den juridiske teori.<sup>53</sup> Det hevdes i *Lignings-ABC* at det må skilles mellom forskuddsbetalinger og utbetalinger som har karakter av lån. Det er de tilfellene hvor det er tale om forskuddsbetaling av et større beløp for en lengre periode, at slik "utsatt" tidfesting kan bli aktuelt.

---

<sup>50</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 566.

<sup>51</sup> Fallan (2006) s.122.

<sup>52</sup> *Lignings-ABC* (2006) s. 1060.

<sup>53</sup> Zimmer nevner temaet i sin lærebok i skatterett (2005), men da først og fremst ved å redegjøre for *Lignings-ABC* sitt standpunkt uten videre drøftelser. I Lars Fallans, *Innføring i skatterett 2006-2007* s. 122, tas samme standpunkt som i *Lignings-ABC*.

Det er få kilder som omhandler dette spørsmålet, så løsningen må antas å være usikker. Det er kanskje mest nærliggende å legge *Lignings-ABC*'s løsning til grunn.

For det andre kan det stilles spørsmål ved om det etter omstendighetene kan være aktuelt å utsette tidfestingen i de tilfellene det er gitt forskuddsbetaling, men det ikke er overveiende sannsynlig at full opptjening (innvinning) vil finne sted. Dette kan eksempelvis være tilfelle hvor det utbetales forskudd for en jobb, og forskuddet, eller i alle fall deler av det, har karakter av å være et lån. Også dette standpunktet har først og fremst blitt hevdet i *Lignings-ABC*<sup>54</sup>.

”Utsatt” tidfesting i slike tilfeller er først og fremst begrunnet med at det er stor fare for at det må skje en tilbakebetaling. Skattemessig er det i utgangspunktet ikke problematisk at skatteyder senere må tilbakebetale pengene. Dette fordi skatteyder vil måtte få fradrag for dette hvis han må betale pengene tilbake. En mulig hjemmel for en slik fradragsrett vil være sktl. § 9-4 jf. sktl. § 9-3 første ledd, bokstav c.<sup>55</sup> En slik fradragsrett må uansett følge av skatterettslige symmetrihensyn, det vil si at samme slags inntekter og utgifter skal behandles på samme måte. Fradraget vil imidlertid ikke gi fullstendig ”kompensasjon” for skatteyder. Dette fordi inntekten beskattes som personinntekt, mens fradrag kun gis i alminnelig inntekt.

Videre vil det kunne by på visse praktiske problemer å avgjøre om det er overveiende sannsynlig at en inntekt vil bli innvunnet (opptjent) eller ikke. Det vil være vanskelig for ligningsmyndighetene og finne objektive momenter og trekke inn i en slik vurdering. Det vil videre neppe være særlig praktisk at en utbetaling blir kalt forskuddsbetaling hvis det ikke forventes at den skal innvinnings. Det vil da være mer naturlig å yte et lån eller lignende.

---

<sup>54</sup> Se *Lignings-ABC* (2006) s. 1060.

<sup>55</sup> Zimmer (2005) s. 311.

Det foreslås i *Lignings-ABC* at tidfesting, i de tilfellene det ikke er overveiende sannsynlig at full opptjening vil skje, skal skje etter hvert som forskuddet opptjenes.<sup>56</sup> Denne løsningen vil i realiteten innebære at tidfesting skjer etter realisasjonsprinsippet og ikke kontantprinsippet. For å fravike den løsningen som følger av lovens ordlyd, skal det noe til. Det er på det rene at reelle hensyn kan være tilstrekkelig til å fravike en løsning som følger av en lovs ordlyd, men da skal det tungtveiende hensyn til. Det følger av drøftelsen ovenfor at enkelte hensyn vil kunne støtte en annen løsning enn den som her følger av ordlyden. Men det kan synes som om rettskildematerialet er noe tynt for å statuere en løsning som går så på tvers av ordlyden. Da særlig hvis en ser hen til de praktiske problemene som vil oppstå i forbindelse med avgjørelsen av om det er overveiende sannsynlig at opptjening vil skje. På den annen side vil løsningen være i skatteyters favør, noe som gjør det mindre betenkelig å velge den på tross av at den ikke er forenelig med lovens ordlyd.

Konklusjonen må etter dette sies å være usikker. Men det er kanskje mest nærliggende å anta at det er tilstrekkelig grunnlag for å utsette tidfesting av forskuddsbetalingen der det ikke er overveiende sannsynlig at opptjening vil skje.

### 3.2.6 Endringer på skattesubjektsiden – omsetning av uforfalt krav

Det er flere situasjoner hvor det kan tenkes å være aktuelt og overføre et krav som enda ikke er periodisert til en ny kreditor. Kreditor kan eksempelvis være interessert i å nyttiggjøre seg av det uforfalte kravet ved salg, pantsettelse eller på annen måte. Problemstillingen som skal behandles i det følgende, er om omsetning eller annen overføring eller utnyttelse av kravet gir grunnlag for å anse beløpet tidfestet.

Hovedhensynet bak kontantprinsippet er hensynet til skatteyters likviditet. Når skatteyster nyttiggjør seg av det uforfalte kravet ved salg, pantsettelse eller på annen måte, vil ikke likviditetshensynet komme inn og forsvare at tidfesting utsettes til kravet faktisk forfaller. Hensynet til skatteyters likviditet er da tilstrekkelig ivaretatt ved at han kan nyttiggjøre seg

---

<sup>56</sup> Se *Lignings-ABC* (2006) s. 1060.

av vederlaget for kravet. På bakgrunn av dette må det legges til grunn at likviditetshensynet taler for at tidfesting skal skje ved ervervet av vederlaget. Også i den juridiske teorien er det lagt til grunn at ervervet av vederlaget er oppgjør som innebærer at tidfesting finner sted.<sup>57</sup> Konklusjonen må etter dette bli at ved salg av det uforfalte krav, vil mottagelsen av vederlaget gi grunnlag for å tidfeste beløpet. Løsningen kan imidlertid bli en annen der skatteyder nyttegjør seg av kravet ved pantsettelse, jf. Rt. 1976 s. 1376 Harnoll-dommen.<sup>58</sup>

59

Det er videre alminnelig antatt at overføring av uforfalt krav ved arv eller gave, ikke skal anses som oppgjør i relasjon til sktl. § 14-3.<sup>60</sup> Formuesforøkelse ved arv eller gave regnes ikke som skattepliktig inntekt jf. sktl. § 5-50. For arv innebærer dette at inntekt som er innvunnet ved dødsfallet, er skattefri når beløpet ikke er utbetalt eller forfalt til betaling ved dødsfallet.<sup>61</sup> Ved gaveoverføringer faller derimot ikke skatteplikten bort. Inntekten skattelegges (tidfestes) da hos giveren når oppgjør finner sted overfor gavemottakeren.<sup>62</sup>

### 3.2.7 Utsatt tidfesting som følge av rådighetsbegrensninger?

Både penger og naturalytelser må, etter det som er skrevet ovenfor, normalt anses "utbetalt"/"erlagt" når skatteyteren har fått den faktiske og/eller juridiske rådigheten over pengene eller ytelsen. Det er med andre ord rådigheten over pengene eller ytelsen som i utgangspunktet er avgjørende for når tidfesting skal skje. Det er ikke alltid uproblematisk å avgjøre når skatteyder har fått rådighet over penger eller naturalytelser. Dette fordi det på overtagelsestidspunktet kan være knyttet ulike rådighetsbegrensninger til pengene eller ytelsen. Et praktisk eksempel i denne sammenheng er der skatteyder får kjøpe aksjer i arbeidsgiverselskapet til underpris, eventuelt mottar aksjene vederlagsfritt.

---

<sup>57</sup> Zimmer (2005) s.312; Aarbakke i Utvalget 1986 s. 575 flg.

<sup>58</sup> Dommen behandles nærmere under kap. 3.3.1.

<sup>59</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 574.

<sup>60</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 575 flg.

<sup>61</sup> Simonsen Advokatfirma DA "Kontantprinsippet".

<sup>62</sup> Aarbakke i Utvalget 1986 s. 576.

Til slike aksjer eller andeler vil det regelmessig være knyttet vilkår om at skatteyder må være ansatt i en minimumsperiode, salgs- og pantsettelsesforbud, eller andre rådighetsbegrensninger. Problemstillingen som skal behandles i det følgende er om det på generelt grunnlag er aktuelt å "utsette" tidfestingen som følge av slike rådighetsbegrensninger.

Det er innledningsvis grunn til å presisere at formuleringen "utsatt tidfesting" ikke er helt presis i denne sammenheng. Det er ikke tale om noen egentlig utsetting av tidfestingen. Det er i realiteten bare tale om en presisering av hva som ligger i uttrykket "*utbetalt/erlagt*", dvs. en presisering av hva som ligger i kravet til faktisk rådighet over pengene eller ytelsen.

Høyesterett har to ganger behandlet spørsmålet om "utsatt" tidfesting som følge av rådighetsbegrensninger. Spørsmålet var oppe i Rt. 1979 s. 1167 og Rt. 1984 s. 714, og i begge avgjørelsene ble resultatet "utsatt" tidfesting som følge av rådighetsbegrensningene. Også likviditetshensyn taler for at tidfesting "utsettes" hvor det er knyttet sterke rådighetsbegrensninger til pengene eller ytelsen. Dette fordi det kan være problematisk for skattyter å betale skatt av penger eller ytelser før de kan "omgjøres" til likvide midler. Det må etter dette legges til grunn at utsatt tidfesting kan være aktuelt der ytelsen man mottar har rådighetsbegrensninger.

Det neste spørsmålet er hvor omfattende rådighetsbegrensningene må være for at utsatt tidfesting skal kunne være aktuelt. Med andre ord, hvor sterke rådighetsbegrensninger må det være knyttet til pengene eller ytelsen for at det ikke lenger kan være grunnlag for å si at skattyter har overtatt rådigheten. Dette spørsmålet er det knyttet langt mer usikkerhet til. Den mest praktiske ytelsen man kan motta med rådighetsbegrensninger er ansatteaksjer og andeler i ansattefond. Det er for slike ytelser det foreligger best rettskildegrunnlag med hensyn til hva som skal til for at tidfestingen "utsettes". Utsatt tidfesting av ansatteaksjer og andeler i ansattefond er skilt ut i en egen del (Del 4) nedenfor. I det følgende skal spørsmålet derfor kun drøftes kort og generelt, med Rt. 1979 s. 1167 som illustrasjon.

Rt.1979 s. 1167 gjaldt spørsmålet om tidfesting av penger med rådighetsbegrensninger. Pedersen leide ut et anlegg til Lofotfiske A/L. Lofotfiske A/L fremleiet lagerplass i anlegget til Statsfisk. Lofotfiske A/L satt til side en del av fremleieinntektene på en særskilt konto, til disposisjon for fornyelser/påkostninger på anlegget. Etter hvert som arbeidet på anlegget ble utført, ble regning sendt til Lofotfiske A/L som belastet kontoen. Ligningsmyndighetene anførte at lagerleien innbetalt fra Statsfisk til Lofotfiske A/L, som sto ubenyttet på kontoen, skulle anses som inntekt oppebåret av Pedersen i vedkommende år. Høyesterett avviste dette. Lofotfiske A/L sin ordning innebar at laget ga en bevilgning til et bestemt formål, og Pedersen hadde ikke adgang til å disponere midlene før etter hvert som arbeidene på leieobjektet ble utført. Inntekten kunne da ikke anses oppebåret så lenge midlene hensto ubenyttet, fordi vilkårene for betaling ikke var oppfylt.

Hvis resultatet i denne dommen legges til grunn, vil altså tidfesting først skje på det tidspunktet rådighetsbegrensningene opphører. I dette tilfellet var dette først når pengene var frigitt til betaling av de investeringene eller utgiftene de var øremerket til, det vil si på det tidspunkt investeringene faktisk ble foretatt.<sup>63</sup>

Rt. 1984 s.714 gjaldt overdragelse av aksjer med rådighetsbegrensninger. Høyesterett kom til at tidfestingen måtte "utsettes" på grunn av de sterke rådighetsbegrensningene som var knyttet til aksjene. Dommen vil bli behandlet under kapittel 4.2.1, og vil følgelig ikke behandles nærmere her.

Begge dommene kan tas til inntekt for at sterke rådighetsbegrensninger kan utsette tidfestingen. Det må likevel understrekes at i alle fall den siste av dommene, viser at det skal mye til for at slik "utsatt" tidfesting skal bli aktuelt. Videre må det bemerkes at faktum i Lofotfiske-dommen var ganske spesielt.

---

<sup>63</sup> Aarbakke (1990) s. 200.



### 3.3 "Oppstår adgang for[...]"

Mens uttrykket "*beløpet utbetales eller ytelsen erlegges*" refererer til betalingstidspunktet, refererer kriteriet "*oppstår adgang for*" som utgangspunkt til forfallstidspunktet. Som nevnt er det tidspunktet som faller først i tid, av de forannevnte kriteriene, som blir avgjørende for tidfestingen. Har skatteyteren en rett til å få pengene (eller ytelsen) utbetalt på et gitt tidspunkt (forfallstidspunktet), skal inntekten som utgangspunkt tidfestes på dette tidspunktet. Dette gjelder selv om skatteyter velger å vente til et senere tidspunkt med å faktisk kreve pengene utbetalt. Problemstillingen i det følgende blir å avgjøre hvilket forfallstidspunkt som skal legges til grunn.

#### 3.3.1 Avtalt forfallstidspunkt

For krav som bygger på avtale, fastsetter avtalen ofte forfallstidspunktet. I arbeidsforhold er det eksempelvis vanlig at arbeidsavtalen bestemmer når kravet på lønn forfaller hver måned. Hovedregelen og utgangspunktet er at det er det avtalte forfallstidspunkt som skal legges til grunn for tidfestingen. Uttrykket "*oppstår adgang til*" kan etter ordlyden tolkes som om det bare refererer til det tidspunktet skatteyter kan kreve oppgjør etter det underliggende forhold. Hvis denne forståelsen legges til grunn, må tidfesting skje på det tidspunktet skatteyter tidligst kunne krevd oppgjør etter det underliggende forhold, der dette skiller seg fra det forfallstidspunkt som faktisk er avtalt. Slik har imidlertid ikke bestemmelsen blitt forstått. Uttrykket er blitt tolket på den måten at avtalt forfallstidspunkt som hovedregel må respekteres.<sup>64</sup>

For å fastlegge forfallstidspunktet må en foreta en tolkning av partenes avtale. En slik tolkning vil måtte foretas etter alminnelige kontraktsrettslige tolkningsregler.<sup>65</sup> For andre inntekter enn arbeidsinntekter, for eksempel pensjonsinntekter og underholdsbidrag, vil andre rettsgrunnlag kunne bestemme forfallstidspunktet. Her vil eksempelvis lov for pensjonsytelser, og dom eller administrativ avgjørelse for underholdsbidrag kunne være

---

<sup>64</sup> Norsk lovkommentar note 919 til skatteloven; Zimmer (2005) s. 312.

<sup>65</sup> Zimmer (2005) s. 313.

rettsgrunnlaget.<sup>66</sup> Det må foretas en tolkning av disse rettsgrunnlagene for å avgjøre hvilket tidspunkt som skal legges til grunn som forfallstidspunkt.

En problemstilling er om det avtalte forfallstidspunktet alltid må respekteres som tidspunkt for tidfesting. Spørsmålet blir med andre ord om partene står helt fritt til å avtale forfallstidspunkt med virkning for tidfestingen. En slik ubegrenset avtalefrihet vil kunne åpne for skattefordeler som ikke har vært tilsiktet fra lovgivers side. Det vil eksempelvis være mulig for skatteyter å bygge opp skattekreditter ved å utsette beskatningen (tidfestingen) til et senere år enn det år inntekten innvinnes i.

Av skattemessige hensyn vil det være gunstig å avtale forfallstidspunktet langt inn i fremtiden, men også (andre) foretningsmessige hensyn kan begrunne dette. Eksempler på slike hensyn kan være bedriftens likviditet eller lignende. I slike tilfeller kan skatteyter, etter omstendighetene, være nødt til å gå med på kreditt for å få kontrakten overhodet.<sup>67</sup> Enkelte prosjekter vil, for eksempel i oppstartfasen, være avhengig av avtalefrihet med hensyn til forfallstidspunktet, for og i det hele tatt kunne gjennomføres. Dette fordi det vil være vanskelig å finne arbeidskraft som er villig til å betale skatt før lønnen faktisk utbetales.

I de tilfeller der forfallstidspunktet er begrunnet i andre forretningsmessige hensyn enn skattemessige, må det være rimelig klart at avtalt forfallstidspunkt skal respekteres. Motsatt løsning vil, på bakgrunn av eksemplene ovenfor, være lite hensiktsmessig ut fra en samfunnsøkonomisk synsvinkel. At det avtalte forfallstidspunkt (begrunnet i foretningsmessige hensyn) skal legges til grunn, kan også hevdes å følge naturlig av at loven bestemmer at forfallstidspunktet skal være avgjørende for tidfestingen. Hvis det ikke skulle vært adgang til å avtale forfallstidspunkt ut fra foretningsmessige hensyn, med

---

<sup>66</sup> Zimmer (2005) s. 313.

<sup>67</sup> Zimmer (2005) s. 312.

virkning for tidfestingen, burde loven valgt et annet kriterium (innvinning eller lignende). Det er videre enighet om denne løsningen i litteraturen.<sup>68</sup>

På den annen side vil en slik avtalefrihet være mest aktuelt for deler av arbeidsinntekten til høytlønnede. Dette fordi de høytlønnede gjerne har posisjoner som gir dem større innflytelse over utformingen av arbeidsavtalen (eller pensjonsavtalen). Videre gir deres økonomi normalt større rom for å utsette utbetaling av deler av lønnen, da de ikke behøver å benytte hele lønnen til livsopphold. Hensynet til vertikal rettferdighet i skattleggingen, dvs. forholdet mellom skatteyttere med høyere og lavere inntekt, vil med andre ord tale for at en ikke skal stå fritt til å avtale forfallstidspunkt med virkning for tidfestingen.

Hensynet til vertikal rettferdighet kan imidlertid ikke være avgjørende når det veies opp mot en løsning som er samfunnsøkonomisk heldig og godt forankret i den juridiske teori. Avtalt forfallstidspunkt må etter dette godtas i tilfeller hvor det er foretningmessig motivert.

Det må imidlertid stilles spørsmål ved om avtalt forfallstid langt frem i tid også må godtas når valg av forfallstidspunkt i det vesentlige er skattemessig motivert.

I Rt. 1976 s. 1317 Harnoll-dommen ble avtalt forfallstidspunkt godtatt selv om det var skattemessig motivert. Saken gjaldt tomtsalg, og slike gevinster skulle den gangen tidfestes etter kontantprinsippet. Det ble avtalt at en del av kjøpesummen først forfalt til betaling med seks måneders oppsigelse etter selgeren (Harnoll) sin død. Disse beløpene var sikret med panterett i skjøtene, men panteobligasjon var ikke utstedt. Det avtalte forfallstidspunktet ble ikke akseptert av ligningsmyndighetene, og gevinsten ble skattlagt i salgsåret. Høyesterett opphevet ligningen.

---

<sup>68</sup> Zimmer (2005) s. 312, Norsk lovkommentar note 919 (motsetningsvis jf. *"selv om det for en del er skattemessig motivert"*).

Fordringer som er opptjent av avdøde, men først kan tidfestes hos dødsboet eller arvingene er (og var) skattefrie etter skatteloven.<sup>69</sup> På bakgrunn av dette fant Høyesterett at utformingen av salgsvilkårene var skattemessig motivert. Det ble antatt at slik skattemessig motivering ikke var tilstrekkelig til å skatlegge gevinsten i salgsåret. Videre kunne kravet mot tomtekjøperne heller ikke likestilles med omsettelige panteobligasjoner eller lignende likvider. En slik sammenligning kunne vært aktuell fordi Harnoll i noen grad hadde nyttegjort seg verdien av restkjøpesummen ved å gi sikkerhet til bank for å få denne til å frafalle pant i de solgte tomter. Konsekvensen av at dette hadde blitt likestilt med omsettelige pantobligasjoner, ville blitt at tidfesting måtte skje straks kravet ble omsatt, jf. kapittel 3.2.6. Høyesterett uttalte at det skal ”...*ganske særlige grunner til...*” for at tidfesting ikke skal følge avtalt forfallstidspunkt ”...*selv om salgskontrakten – som i dette tilfellet – er av meget spesiell karakter og utformet med klar skattemessig motivering.*”

Det synes som om Høyesterett la stor vekt på at Harnoll ikke kunne benytte seg av kjøpesummen. Det er følgelig grunn til å anta at hvis skatteyter kan omsette eller på annen måte nyttiggjøre seg av sitt krav på lønn eller lignende, vil tidfesting finne sted uavhengig av det avtalte forfallstidspunktet. Kontantprinsippet er først og fremst begrunnet i hensynet til skatteyteren, og da særlig skatteyters likviditet. Hvis skatteyteren kan nyttiggjøre seg av kravet ved salg eller lignende, vil ikke hensynet til skatteyters likviditet lenger forsvare en utsatt tidfesting. En slik løsning vil også åpne for misbruk og omgåelse av reglene. At omsetning av krav på ytelsen skal utløse tidfestingen, er også løsningen som er valgt i juridisk teori.<sup>70</sup>

Etter Harnoll-dommen kan det konkluderes med at avtalt forfallstidspunkt som hovedregel må respekteres selv om det er skattemessig motivert. Det er likevel grunn til å understreke at Høyesterett tar forbehold om at det avtalte forfallstidspunkt kan fravikes der det foreligger ”*ganske særlige grunner*”. Så lenge det ikke er mulig å nyttiggjøre seg av kravet

---

<sup>69</sup> se sktl. § 5-50.

<sup>70</sup> Zimmer (2005) s. 312; Aarbakke (1990) s. 202. Spørsmålet er behandlet nærmere ovenfor under kapittel 3.2.6.

på ytelse, ser det likevel ut som om de fleste salgsvilkår må godtas etter denne dommen, i forhold til tidfestingsreglene. Det er i alle fall vanskelig å tenke seg andre tilfeller hvor avtalte forfallstidspunkt ikke vil bli godtatt, når en ser hva som ble godtatt i denne avgjørelsen. Høyesteretts reservasjon for ”*ganske særlige grunner*” drøftes nærmere i kapittel 3.3.3.

### 3.3.2 Utsatt tidfesting ved henstand

I forlengelsen av det som er sagt ovenfor om den utstrakte avtalefriheten med hensyn til forfallstidspunktet, kan det spørres om den samme avtalefriheten må gjelde henstand (utsettelse) før og etter forfallstidspunktet, med virkning for tidfestingen.

Det kan se ut som om det er noe ulik oppfatning om hvor langt avtalefriheten kan strekkes, med virkning for tidfestingen på dette punkt. Når det gjelder henstand som avtales før forfall i henhold til den første avtalen, er det antatt at dette må godtas.<sup>71</sup> Dette må i alle fall gjelde når utskytingen er begrunnet i forretningsmessige hensyn, jf. drøftelsen under kapittel 3.3.1. Det samme må trolig også gjelde der utskytingen er skattemessig motivert, av samme grunner som at det opprinnelige avtalte forfallstidspunkt må godtas når det er skattemessig motivert (se kapittel 3.3.1).<sup>72</sup> Dette innebærer at henstand før forfall etter den opprinnelige kontrakten, som hovedregel må godtas.

Når det gjelder henstand etter den opprinnelige kontraktens forfall, er løsningen mer usikker. I *Norsk lovkommentar* note 919 til skatteloven (av Zimmer) uttales det at henstand i slike tilfeller neppe kan tillegges betydning i forhold til tidfestingen. Det kan imidlertid synes som om Zimmer i sin *Lærebok i skatterett* (2005) i alle fall ikke stiller seg helt avvisende til at også henstand etter forfall kan utsette tidfestingen.<sup>73</sup> Utrykket ”*oppstår adgang*” trekker i retning av at henstand etter forfall ikke bør godtas. Når

---

<sup>71</sup> Zimmer (2005) s. 313; motsetningsvis i norsk lovkommentar note 919 til skatteloven.

<sup>72</sup> Zimmer (2005) s. 313.

<sup>73</sup> Zimmer (2005) s. 313.

forfallstidspunktet har kommet, kan det vanskelig hevdes at det ikke har oppstått adgang til å få beløpet utbetalt. Unntak fra dette må gjelde der det er mislighold som utskyter forfallet (se kapittel 3.3.5). Et argument som trekker i motsatt retning er at skatteyter selv må ta de faktiske konsekvensene av sin handlingsmåte, som i dette tilfellet er at det ikke kan disponeres over pengene. Dette argumentet ble tillagt betydelig vekt i Harnoll-dommen. Dommen gjaldt riktignok ikke henstand etter forfall, men argumentet kan ha overføringsverdi til tilfeller der forfall utskytes etter det opprinnelig avtalte forfall. Dette fordi skatteyter også i disse tilfellene må ta konsekvensene av at forfall avtales til et senere tidspunkt. Den riktige løsningen må trolig være at utskyting etter forfall etter den opprinnelige avtalen, ikke bør tillegges betydning i forhold til tidfestingen, da denne løsningen er best forenelig med bestemmelsens ordlyd.

### 3.3.3 Avtalt forfallstidspunkt – særlig om omgåelse

Som nevnt ovenfor skal avtalt forfallstidspunkt som utgangspunkt legges til grunn for tidfestingen, selv om det er skattemessig motivert. En ubegrenset avtalefrihet på dette punkt vil imidlertid kunne være problematisk, fordi det vil åpne for misbruk av regelen ved at skatteyter tilegner seg skattefordeler som ikke har vært tilsiktet fra lovgivers side. Det vil eksempelvis være mulig for skatteyter å bygge opp skattekreditter ved å utsette beskatningen (tidfestingen) til et senere år enn det år inntekten innvinnes i. At det må settes enkelte begrensninger for denne avtalefriheten, følger først og fremst av Harnoll-dommens reservasjon for ”*ganske særlige grunner*”. Problemstillingen i det følgende blir om denne reservasjonen kan suppleres med den ulovfestede omgåelsesnormen man opererer med i skatteretten. Omgåelsesnormen går ut på at man kan sette til side transaksjoner som er skattemessig motivert ut fra et omgåelsessynspunkt.

Grunnvilkåret for gjennomskjæring etter omgåelsesnormen er at transaksjonen hovedsakelig er skattemessig motivert. Ved siden av dette grunnvilkåret skal det foretas en helhetsvurdering. Det er særlig to elementer som er sentrale i denne vurderingen. For det første i hvilken grad disposisjonen har andre formål og virkninger for skatteyteren enn de skatterettslige (disposisjonens egenverdi). For det andre om resultatet av vurderingen vil

være i strid med skattereglenes formål hvis skatteyters syn legges til grunn.<sup>74</sup> At dette er vilkårene/vurderingstemaet for gjennomskjæring, følger av Høyesterettspraksis. Høyesterett har ikke alltid vært like entydig, men essensen av rettspraksis er slik jeg har skissert ovenfor.<sup>75</sup>

Det første spørsmålet som oppstår er om gjennomskjæring i det hele tatt kan benyttes til å sette til side avtalt forfallstidspunkt i slike tilfeller som Harnoll-dommen gjelder.

Harnoll-dommen ble i utgangspunktet avgjort ved tolkning av en bestemmelse som tilsvarende vilkårene i nåværende sktl. § 14-3. Det uttales ikke direkte at dommerne også drøfter gjennomskjæring (omgåelsesspørsmålet), men det fremgår av vurderingstemaene og sammenhengen at det er slik dommen må forstås. Det er også slik dommen har blitt forstått i teorien.<sup>76</sup> Det kan med andre ord ikke være tvil om at gjennomskjæring kan benyttes til å sette til side avtalt forfallstidspunkt. Neste spørsmål er hva som skal til for at gjennomskjæring kan benyttes i slike tilfeller.

I Harnoll-dommen var det på det rene at disposisjonen som ble foretatt var skattemessig motivert. Det må derfor legges til grunn at grunnvilkåret for gjennomskjæring var oppfylt. Hva gjelder helhetsvurderingen som skal foretas, vil som nevnt disposisjonens egenverdi stå sentralt. De faktiske konsekvensene av disposisjonen for skatteyter i Harnoll-dommen, var at han ikke kunne disponere over pengene før de forfalt til betaling, en konsekvens som helt klart var negativ for skatteyter. Disse negative faktiske konsekvensene av disposisjonen - disposisjonens negative egenverdi - ble altså tillagt vekt i vurderingen av om disposisjonen skulle godtas. Det er åpenbart at de negative konsekvensene skatteyter her måtte ta på kjøpet, ikke var med på å begrunne hvorfor disposisjonen ble gjennomført på den aktuelle måten. De negative konsekvensene var i realiteten bare med på å underbygge

---

<sup>74</sup> Zimmer (2005) s. 62.

<sup>75</sup> Se Fredrik Zimmer. *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker*. (Skatterett 2007 nr.01).

<sup>76</sup> Zimmer behandler, i sin lærebok i skatterett (2005), dommen under gjennomskjæring. Det samme gjør Banoun i: *Omgåelse av skattereglene* (2003).

det faktum at disposisjonen ikke hadde noen annen hensikt enn å spare skatt. Dette fordi skatteyter på tross av de negative konsekvensene, valgte den disposisjonen som var mest gunstig i forhold til skattereglene. Det kan derfor synes underlig at disposisjonens negative konsekvenser ble tillagt så mye vekt i denne avgjørelsen, særlig med tanke på at slike negative konsekvenser må antas å gi et effektivitetstap, ved at kapitalen ikke vil bli investert på den måten hvor den ut fra en samfunnsøkonomisk synsvinkel kaster mest av seg. Dette fordi skattereglene, i slike tilfeller, alene blir styrende for valget av forfallstidspunktet.<sup>77</sup>

Videre er det et sentralt element i helhetsvurderingen om det vil stride mot skattereglens formål å legge skatteyters forståelse av reglene til grunn. Det kan neppe hevdes å ha vært tilfelle i Harnoll-dommen. Skatteyters forståelse kan ikke sies å direkte stride mot skattereglens formål. En annen sak er at skatteyters forståelse vel heller ikke underbygges av hensynene bak reglene.

Det er vanskelig å si noe konkret om hva som skal til for at gjennomskjæring kan benyttes til å sette til side avtalt forfallstidspunkt. Det kan imidlertid, med stor grad av sikkerhet, konkluderes med at det skal mye til før det blir aktuelt å sette til side avtalt forfallstidspunkt.

Det må antas at Høyesteretts reservasjon for ”*ganske særlige grunner*”, som utgangspunkt ”korresponderer” med den helhetsvurderingen som skal gjøres ved spørsmål om gjennomskjæring. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om resultatet i Harnoll-dommen ville blitt et annet hvis den hadde blitt vurdert etter dagens gjennomskjæringsnorm. Problemstillingen vil ikke bli behandlet nærmere i det følgende.

---

<sup>77</sup> Se ovenfor under drøftelsen av hensynene bak kontantprinsippet kap. 1.4.



### 3.3.4 Forfallstidspunkt hvor dette ikke er fastsatt i avtalen

Der forfallstidspunktet er fastsatt i avtalen, er utgangspunktet at dette må legges til grunn for tidfestingen. Der avtalen ikke inneholder noe om dette, blir det spørsmål om hvilket forfallstidspunkt som skal legges til grunn.

For de inntektene som faller inn under kontantprinsippet er det nok mest praktisk at forfallstidspunktet er fastsatt i partenes avtale, i form av en fast lønningsdag eller lignende. Men også andre løsninger kan tenkes, eksempelvis at arbeidstaker skal levere timelister å få utbetalt lønn når disse er innlevert. Uttrykket ”*oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller i ytelsen erlagt*” i sktl. § 14-3 refererer til forfallstidspunktet. Hvis det ikke er fastsatt noe forfallstidspunkt i kontrakten mellom partene, må forfallstidspunktet bestemmes ut i fra de alminnelige obligasjonsrettslige regler. Når skatteyter etter disse reglene kan kreve oppgjør, oppstår det også adgang til å få oppgjør i relasjon til sktl. § 14-3.<sup>78</sup>

Utgangspunktet etter de alminnelige obligasjonsrettslige reglene er at debitor ”*er skyldig til å betala straks kravsmannen seier frå*”, jf. gjeldsbrevloven(lov 17. feb. 1939 nr. 1 om gjeldsbrev) § 5 første ledd andre punktum. Ordlyden må forstås på den måten at forfall skjer ved påkrav, det vil si når skatteyter krever betaling. Hvis denne regelen legges til grunn ved avgjørelsen av hva som er forfallstidspunktet, vil utgangspunktet være at tidfesting først skal skje når kreditor faktisk krever betaling. En slik løsning vil også harmonere best med ordlyden i § 14-3. Det oppstår jo ikke adgang til å få beløpet utbetalt før påkrav har funnet sted.

Det er imidlertid ikke slik bestemmelsen har blitt forstått. I *Lignings-ABC*<sup>79</sup> uttales det at det ikke er nødvendig at skatteyter har rettet påkrav for at tidfesting skal skje. Det uttales her at tidfesting skjer når skatteyteren tidligst kunne ha rettet påkrav. En slik løsning vil typisk innebærer at tidfesting skal skje straks pengene eller ytelsen er opptjent når avtalen ikke bestemmer forfallstidspunktet. At dette må bli løsningen, følger av prinsippet om

---

<sup>78</sup> Zimmer (2005) s. 313.

<sup>79</sup> Lignings-ABC (2006) s. 1059 flg.

ytelse mot ytelse. Hvis *Lignings-ABC*'s løsning legges til grunn, innebærer det at sktl. § 14-3 tolkes som om det sto ”oppstår adgang til å kreve betaling.” Det er også slik bestemmelsen er blitt forstått i den juridiske teori.<sup>80</sup> Det må etter dette legges til grunn at det er slik bestemmelsen skal forstås. Hvis forfallstidspunktet etter avtalen skal inntre en bestemt tid etter påkrav, eksempelvis tre måneder, utskytes tidfestingen tilsvarende.<sup>81</sup> Men i disse tilfellene er det kanskje mer naturlig å si at det følger av avtalen enn av de underliggende rettsregler.

### 3.3.5 Utsatt tidfesting ved mislighold

Tidfesting skal som utgangspunkt finne sted på forfallstidspunktet, med mindre betaling faktisk skjer tidligere. Krav på lønn, pensjon, underholdsbidrag eller lignende blir imidlertid ikke alltid oppfylt ved forfall. Slik manglende oppfyllelse vil i enkelte tilfeller skyldes mislighold fra debtors side. Spørsmålet i det følgende er om vilkåret ”*oppstår adgang til*” i sktl. § 14-3 er oppfylt der forfallstidspunktet er kommet, men debitor misligholder sin forpliktelse.

Skatteloven § 14-3 benytter kriteriet ”*oppstår adgang til*”. Rent ordlydsmessig kan en neppe forstå bestemmelsen slik at den åpner for at tidfesting skal skje før skatteyteren har faktisk mulighet til å få pengene utbetalt. Når debitor misligholder sin forpliktelse, kan det vanskelig hevdes at kreditor har hatt ”*adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt*”.<sup>82</sup> En slik løsning vil også være mest i overensstemmelse med hensynene bak kontantprinsippet, da særlig likviditetshensynet. Likviditetshensynet tilsier at skatteyter ikke skal måtte betale skatt av midler han ennå ikke har mottatt. Dette fordi skatteyter på dette tidspunkt ikke nødvendigvis vil være likvid til å betale sin skatt. Etter dette må det legges til grunn at tidfesting etter kontantprinsippet utsettes så lenge misligholdet består.

---

<sup>80</sup> Zimmer (2005) s. 313.

<sup>81</sup> Zimmer (2005) s. 313.

<sup>82</sup> Zimmer (2005) s.313; Norsk lovkommentar note 919 til skatteloven; Aarbakke (1990) s. 207.

Dette må gjelde både der debitor mangler evne til å betale, og der han mangler vilje til å betale.<sup>83</sup> Dette fordi disse tilfellene står likt sett fra skatteyters (kreditors) synspunkt<sup>84</sup>

Et spørsmål i denne sammenheng er hva som skjer hvis man omsetter eller på annen måte nyttiggjør seg av sitt misligholdte krav. Løsningen må her bli den samme som ved omsetning av krav som ikke er misligholdt. Dette innebærer at omsetning eller annen overføring eller utnyttelse av det misligholdte kravet, gir grunnlag for å tidfeste beløpet. Begrunnelsen for at løsningen blir den samme er at virkningen for skatteyter vil bli nøyaktig den samme. Videre vil de hensyn som begrunner tidfesting ved omsetning av krav som ikke er misligholdte, gjøre seg gjeldende med samme styrke for misligholdte krav som omsettes. For drøftelse av hensynene se kapittel 3.2.6.

### 3.3.6 Tidfesting av enkelte særlige typer av naturalytelser

For enkelte typer naturalytelser kan det være særlig problematisk å avgjøre når det "*oppstår adgang*" til ytelsen for skatteyter. Det kan for enkelte ytelser i alle fall stilles spørsmål ved om tidfestingen bør utsettes i forhold til det som etter en naturlig ordlydsfortolkning faller inn under uttrykket "*oppstår adgang for*" i skatteloven § 14-3.

Et godt eksempel her er bonuspoeng ved flyreiser. Hvis man følger en streng ordlydsfortolkning, vil tidfesting av denne typen poeng måtte skje allerede ved opptjeningen av poengene.<sup>85</sup> Det vil allerede på dette tidspunkt ha oppstått adgang til å bruke dem.

Enkelte hensyn taler imidlertid for å utsette tidfestingen til det tidspunktet reisen foretas. For det første er det ikke sikkert skatteyter overhodet vil gjøre bruk av bonuspoengene, og selv om skatteyter benytter seg av bonuspoengene er det ikke sikkert at vedkommende

---

<sup>83</sup> Zimmer (2005) s. 313.

<sup>84</sup> Aarbakke (1990) s. 207.

<sup>85</sup> Zimmer (2005) s. 313 flg.

benytter dem til privatreiser. Hvis skatteyder for eksempel benytter seg av poengene i forbindelse med en jobbrelatert reise, skal ikke bonuspoengene skattlegges som arbeidsinntekt overhodet. For det andre kan det oppstå problemer hva gjelder verdsettelsen av poengene.

Det er etter dette mest nærliggende å anta at tidfestingen vil utsettes til det tidspunkt reisen faktisk foretas. Først og fremst fordi det er knyttet så mange usikkerhetsmomenter til benyttelsen og verdsettelsen av slike bonuspoeng.

## **4 Kontantprinsippets innhold – særlig om ansatteaksjer og andeler i ansattefond**

### **4.1 Innledning**

#### **4.1.1 Presentasjon av problemstilling**

Det har etter hvert blitt mer og mer vanlig at ansatte får tildelt aksjer i arbeidsgiverselskapet som en del av lønningen. Dette skjer typisk ved at arbeidsgiver tilbyr de ansatte å kjøpe et begrenset antall aksjer med rabatt i forhold til gjeldende markedspris og med bindingstid.<sup>86</sup> De ansatte kan også motta slike aksjer vederlagsfritt. Aksjer i arbeidsgiverselskapet som mottas som en del av lønningen, blir gjerne kalt ansatteaksjer.

Utgangspunktet er at fordel i form av ansatteaksjer skal tidfestes på samme måte som andre arbeidsinntekter, altså etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3. Siden ansatteaksjer er en naturaltelse, er det kriteriet ”ytelsen erlegges” som er aktuelt. Dette innebærer at det er skatteyers inntreden i den faktiske rådigheten som er avgjørende for tidfestingen av ansatteaksjer. Det er imidlertid ikke alltid helt uproblematisk å fastslå når skatteyder har fått

---

<sup>86</sup> NAU (2006). skrift 8.

den faktiske rådigheten over en aksje. Dette fordi det knytter seg en rekke ulike rettigheter til en aksje, både organisatoriske rettigheter, økonomiske rettigheter og retten til å disponere over aksjen. For ansatteaksjer er det særlig praktisk at disse ulike eierbeføyelsene overføres suksessivt, eller at det er knyttet ulike rådighetsbegrensninger til aksjen ved overtagelsen. På denne bakgrunn kan det etter omstendighetene være problematisk å fastslå når skatteyder har fått den faktiske rådigheten over ytelsen, og dermed også når den skal tidfestes.

I tilfeller der alle rettighetene etter aksjen overføres samtidig, og uten rådighetsbegrensninger, er det ikke problematisk å avgjøre når skatteyder har fått den faktiske rådigheten over aksjen. Tidfesting vil i slike tilfeller skje når skatteyderen har mottatt aksjen, dvs. når skatteyder har blitt oppført som eier i aksjeeierboken. Det er altså de tilfellene der aksjene overføres med rådighetsbegrensninger, eller når eierbeføyelsene til aksjene overføres "suksessivt", det er problematisk å avgjøre når skatteyder har fått den faktiske rådigheten over aksjen. Det er derfor tidfesting av aksjer med rådighetsbegrensninger skal drøftes i det følgende. Spørsmålet er når aksjene anses erlagt i relasjon til sktl. § 14-3, dvs. når skatteyder har fått den faktiske rådigheten over aksjene.

#### 4.1.2 De ulike rettighetene knyttet til aksjer

Aksjelovgivningen knytter en rekke ulike rettigheter til aksjer. Disse reglene gjelder naturligvis også for ansatteaksjer. Rettighetene kan deles inn i organisatoriske rettigheter, økonomiske rettigheter og retten til å disponere over aksjen.<sup>87</sup> De organisatoriske rettighetene omfatter i hovedsak stemmeretten og andre rettigheter på generalforsamling. De økonomiske rettighetene omfatter aksjonærens rett til utbetaling på aksjen. En slik rett til utbetaling kan skje etter reglene om utbytte, kapitalnedsettelse, oppløsning eller innløsning. Endelig gir stillingen som aksjonær i utgangspunktet rett til å disponere over aksjen, typisk ved salg, pantsettelse eller lignende. Rettighetene etter en aksje kan overføres suksessivt, eller det kan knyttes ulike rådighetsbegrensninger til aksjen. Slike

---

<sup>87</sup> Andenæs. (2006) s. 129 flg.

begrensninger kan knyttes til både de organisatoriske rettighetene, de økonomiske rettighetene, og det kan være begrensninger i den ansattes mulighet til å disponere over aksjen ved salg, pantsettelse eller lignende. En begrensning som kanskje er særlig typisk for ansatteaksjer er at det er krav om en viss bindingstid til bedriften, på den måten at den ansatte ikke kan disponere over aksjen før det har gått en viss minstetid. Slike rådighetsbegrensninger kan skape problemer i forhold til tidfestingen, ved at det vanskeliggjør avgjørelsen av når skattyter har fått den faktiske rådigheten over ytelsen.

Det kan ikke trekkes noen klar grense mellom aksjer som er påheftet rådighetsbegrensninger og suksessiv overføring av eierbeføyelsene til aksjen, og det er i denne sammenheng heller ikke nødvendig å trekke en slik grense. Hvis en aksje mottas med alle rettigheter, men med den begrensning at den ikke kan selges før etter fem år, innebærer det jo i realiteten også en suksessiv overføring. Dette fordi man på overtagelsestidspunktet i et slikt tilfelle, ikke har fått overført den delen av eiendomsretten som går ut på at man fritt kan disponere over aksjen rettslig.

#### 4.1.3 Suksessiv tidfesting?

Siden rettighetene etter en aksje kan overføres suksessivt, oppstår det spørsmål om det er aktuelt med suksessiv tidfesting av rettighetene etter aksjer, for eksempel ved at en del av fordelten tidfestes når den ansatte blir oppført som eier i aksjeeierboka, mens det resterende tidfestes når rådighetsbegrensningene opphører. Problemstillingen i det følgende er om sktl. § 14-3 åpner for en slik suksessiv tidfesting.

Skatteloven § 14-3 taler om det tidspunkt ytelsen erlegges. Den mest nærliggende forståelsen av uttrykket ”ytelsen”, i relasjon til aksjer, må være at ytelsen er den enkelte aksje. En annen mulig synsvinkel kunne være å se hver enkelt rettighet etter aksjen som en ytelse, og tidfeste etter hvert som de enkelte rettighetene/rådighetene erverves /erlegges. Denne løsningen harmonerer imidlertid dårlig med ordlyden i bestemmelsen. Ordlyden taler bare om ytelsen, ikke om eventuelle rettigheter etter ytelsen. En slik oppdeling av ytelsen vil også være upraktisk og kompliserende i forhold til verdsettingen. Det er heller

ikke vanlig i andre sammenhenger å dele opp eiendomsrettbegrepet i dets enkelte rettigheter.

Den riktige løsningen må etter dette være at ytelsen er den enkelte aksje, og at det er rådigheten over den enkelte aksje som sådan som er avgjørende for tidfestetingen. Dette innebærer at rettighetene etter den enkelte aksje må tidfestes ”under ett”. Selv om rettighetene etter en aksje kan overføres suksessivt, er det altså ikke aktuelt med suksessiv tidfesting.

#### 4.1.4 Utgangspunktet for drøftelsen – nærmere om begrepet faktisk rådighet

Utgangspunktet for drøftelsen av tidspunktet for tidfesting av ansatteaksjer med rådighetsbegrensninger er uttrykket ”*ytelsen erlegges*” i sktl. § 14-3. Uttrykket sikter til det tidspunkt skatteyteren får faktisk rådighet over ytelsen. Spørsmålet som skal drøftes i det følgende, er hva som ligger i kravet til faktisk rådighet.

Ordlyden i sktl. § 14-3 gir liten veiledning for spørsmålet om hvor omfattende rådighetsbegrensninger det må være tale om før det ikke lenger er naturlig å legge til grunn at skatteyteren har den faktiske rådigheten over ytelsen. Det kan imidlertid argumenteres for at ordlyden isolert sett ikke oppstiller noe krav om fullstendig rådighetsoverføring. Utgangspunktet må følgelig være at det er tilstrekkelig for tidfesting at den ansatte har fått aksjen overført til seg, det vil si på det tidspunkt den ansatte er blitt oppført som eier i aksjeeierboken. Det kan med andre ord ikke oppstilles noe absolutt krav om at ”alle” de økonomiske, organisatoriske og disposisjonsmessige rettighetene en aksje vanligvis gir, overføres for at tidfesting skal skje.

På den annen side kan man si at for at aksjeeieren skal ha faktisk rådighet over aksjen, må det oppstilles et visst minstekrav til rådighetsoverføringen. Det vil ikke være naturlig å anse skatteyteren for å ha faktisk rådighet over aksjene, hvis han bare har ervervet eiendomsretten til aksjene på papiret som et ”skall” uten reell verdi. Eiendomsretten er i utgangspunktet ikke mer enn en betegnelse på en samling ulike rettigheter. Hvis ervervet

av aksjene ikke gir noen rettigheter på overføringstidspunktet overhodet, er det kanskje mer naturlig å sammenligne aksjeovergangen med en opsjon eller lignende.<sup>88</sup>

En mulig løsning på tidfestingsspørsmålet kunne være å sette likhetstegn mellom faktisk rådighet og retten til å disponere rettslig over aksjen. Det aktuelle tidspunktet for tidfestingen ville da være på det tidspunktet aksjen ombyttes, eller kan ombyttes, til penger. Det er imidlertid ikke tvilsomt at den alminnelige regel er at fordelene ved kjøp av ansatteaksjer skal tidfestes når skatteyteren mottar aksjen, og ikke på det senere tidspunktet hvor den eventuelt kan ombyttes i penger. Det er med andre ord i utgangspunktet ikke en forutsetning for faktisk rådighet at skatteyder kan ombytte fordelene i penger.<sup>89</sup>

#### 4.1.5 Nærmere om sammenligningen med opsjoner

Sammenligningen av aksjer med rådighetsbegrensninger og opsjoner er det grunn til å se nærmere på. I Finansdepartementets uttalelse av 23. desember 1993<sup>90</sup> uttales det at klausuler om salgs- og pantsettelsesforbud ikke innebærer at aksjen blir redusert til en fordring på aksjer. Reglene om tidfesting av opsjoner kan med andre ord ikke komme til anvendelse verken direkte eller analogisk. Opsjonsreglene ville innebåret "utskutt" tidfesting.<sup>91</sup> Selv om reglene om tidfesting av opsjoner ikke kan anvendes analogisk på aksjer med sterke rådighetsbegrensninger, bør likhetstrekkene med opsjoner likevel være et relevant argument for "utsatt" tidfesting av slike aksjer. Når lovgiver uttrykkelig har valgt å "utsette" tidfesting av opsjoner, bør dette ha en viss overføringsverdi til opsjonslignende avtaler. Hvis ervervet av aksjene ikke gir noen økonomiske, organisatoriske eller disposisjonsmessige rettigheter på overføringstidspunktet overhodet, er det naturlig å sammenligne aksjeovergangen med en opsjon. En vesentlig forskjell er likevel at den ansatte som utgangspunkt ikke har den valgfriheten som kjennetegner en opsjon. Videre vil

---

<sup>88</sup> se kap. 4.1.5.

<sup>89</sup> Mer om dette nedenfor under kap.4.3.2.

<sup>90</sup> Omtalt nærmere nedenfor under kap. 4.2.3.

<sup>91</sup> Reglene for tidfesting av opsjoner er behandlet nærmere ovenfor under kap. 3.2.3.



ikke en opsjon, i motsetning til en aksje, gi risiko for tap dersom kursen på aksjen skulle falle under kjøpsprisen. Det må antas å være riktig, som det uttrykkes i uttalelsen, at det ikke vil være tilstrekkelig til å sammenligne med en opsjon at det er knyttet salgs- og pantsettelsesforbud til aksjen. Det må likevel antas at sammenligningen vil være et relevant argument for "utsatt" tidfesting, når det er knyttet særlig sterke rådighetsbegrensninger til aksjen.

#### 4.1.6 Forholdet til innvinningsspørsmålet

Spørsmålet om hvorvidt en ansatt har fått rådighet over aksjen i relasjon til sktl. § 14-3 (tidfestingsspørsmålet) må skilles fra spørsmålet om fordelten (aksjen) er opptjent (innvinningsspørsmålet). Det er som vi har sett ovenfor,<sup>92</sup> ikke noe krav om at en fordel er innvunnet for at den skal kunne tidfestes etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3. I enkelte av uttalelsene som skal behandles nedenfor er det vanskelig å skille drøftelsene av tidfestingsspørsmålet og spørsmålet om hvorvidt fordelten er innvunnet. Dette fordi Finansdepartementet nevner en del av de samme momentene i vurderingen av om fordelten i det hele tatt er innvunnet, i vurderingen av tidfestingsspørsmålet (se Finansdepartementets uttalelse av 6. februar 2007). Temaet skal imidlertid ikke drøftes nærmere i det følgende.

#### 4.1.7 Ansattefond

I stedet for å gi ansatte aksjer i arbeidsgiverselskapet, kan de ansatte gis andeler i såkalte ansattefond. Dette gjøres typisk ved at det gjennomføres en insentivordning for de ansatte, hvor de får tildelt andeler i et verdipapirfond på grunnlag av selskapets overskudd, etter nærmere retningslinjer for tildeling. En fondsandel i et verdipapirfond kan gi ulike rettigheter. Først og fremst vil andelen gi økonomiske rettigheter i form av utdelinger eller lignende. Det kan også knyttes visse organisatoriske rettigheter til andelene, slik som stemmerett eller annen innflytelse på hvordan midlene skal plasseres. Videre vil det kunne knyttes enkelte disposisjonsrettigheter til andelen, eksempelvis ved at andelseieren kan

---

<sup>92</sup> Se kap. 1.2.

disponere over andelen ved salg, pantsettelse eller lignende. Rettighetene etter en andel i et verdipapirfond kan på lik linje med rettighetene etter aksjer overføres suksessivt.

Problemstillingene og løsningene er i stor grad de samme som for ansatteaksjer.

Ansattefond drøftes derfor kun særskilt der det er hensiktsmessig.

#### 4.1.8 Alternativene for tidfesting – utdyping av problemstillingen

Ligningsmyndighetene vil gjerne tidfeste fordelene så tidlig som mulig. Dette innebærer at ligningsmyndighetene helst vil tidfeste aksjen straks skatteyter blir oppført som eier i aksjeeierboken. Bakgrunnen for ønsket om å tidfeste fordelene så tidlig som mulig, er at nåverdien av skattebelastningen blir mindre om skattleggingen ”utsettes”.

Skatteyter på sin side ønsker gjerne at inntektene skal tidfestes så sent som mulig.

Skatteyter vil derfor typisk hevde at tidfesting skal skje når rådighetsbegrensningene opphører helt, eller i alle fall i det vesentligste. Bakgrunnen for ønsket om å ”utsette” tidfestingen kan være at nåverdien av skattebelastningen blir mindre enn hvis tidfesting skjer straks skatteyter ble oppført om eier i aksjeeierboken. Videre vil en løsning hvor tidfestingen skjer på et tidligere tidspunkt enn skatteyter har mulighet til å disponere over aksjen rettslig, kunne være problematisk i forhold til skatteyters likviditet.

Det er også viktig å være oppmerksom på at bakgrunnen for at aksjer overføres med rådighetsbegrensninger, gjerne er en helt annen enn at skatteyter skal spare skatt ved å bygge opp skattekreditter. Ofte er bakgrunnen for slike ordninger at man ønsker å beholde dyktige medarbeidere i bedriften og stimulere til langsiktig verdiskapning.

Problemstillingen i det følgende er når den ansatte har fått faktisk rådighet over aksjen. Det er ikke tvilsomt at rådighetsbegrensninger kan føre til at skatteyter ikke anses å ha fått faktisk rådighet over ytelsen.<sup>93</sup> På den annen side er det klart at det ikke er nødvendig at den ansatte har fått ”alle” rettighetene etter aksjen overført til seg for at tidfesting skal skje.

---

<sup>93</sup> Se ovenfor under kap. 3.2.7.

Spørsmålet er derfor hvor omfattende rådighetsbegrensningene må være for at tidfestingen av slike ytelser ikke skal skje på det tidspunkt skatteyster blir oppført som eier i aksjeeierboken.

## 4.2 Oversikt over rettskildene

Spørsmålet om når skatteyster har fått rådighet over ansatteaksjer eller fondsandeler det er knyttet rådighetsbegrensninger til, har blitt behandlet av domstolene, og både Finnansdepartementet og Skatteetaten har en rekke ganger uttalt seg om spørsmålet. Rettskildebildet er omfattende og jeg vil i det følgende gi en oversikt over de avgjørelsene og uttalelsene som behandler temaet. Jeg vil under dette kapitlet redegjøre for faktum og resultat i dommene og uttalelsene, mens drøftelsen av kildene kommer i neste kapittel.

### 4.2.1 Rt. 1984 s. 714

I Rt. 1984 s. 714, Tveito-dommen, ble spørsmålet om tidfesting av aksjer behandlet. Saken gjaldt en advokat (skatteyster) som overtok ni av femten aksjer i et selskap, til betydelig underpris. Overdrageren betinget seg pensjonsrett i selskapet for seg selv, hustruen og en funksjonshemmet datter. De betydelige pensjonsforpliktelsene innebar at skatteyster ikke kunne påregne noe utbytte i overskuelig fremtid. Videre kunne ikke skatteyster selge aksjene så lenge aksjeoverdrageren og hans familie var i live. Spørsmålet var om inntekten skulle tidfestes i det året skatteyster mottok aksjen, eller på det senere tidspunkt hvor rådighetsbegrensningene opphørte.

Dommen ble avsagt under dissens 3-2. Flertallet kom til at inntekten ikke skulle tidfestes i det året advokaten mottok aksjene. Hva gjelder det nærmere tidspunkt for tidfesting, ble det uttalt: *”Jeg finner ikke grunn til å uttale meg nærmere om når skattleggingen av aksjefordelen kan bli aktuell, men mener at periodiseringen iallfall utløses ved dødsfall av den siste gjenlevende av A’s familie.”* Ved avgjørelsen av hvorfor tidfesting ikke skulle skje i det året skatteyster mottok aksjen, ble det lagt avgjørende vekt på at det var etablert en forvaltningslignende ordning mellom klient og advokat som savnet ethvert preg av å være

et skattemessig arrangement. Det ble videre lagt vekt på at hensikten bak avtalen var å sikre overdrageren og hans familie og at avtalen ikke utgjorde noen fordel for advokaten eller hans familie i nærmeste fremtid. Det ble uttalt av Høyesterett at *”Det må sies å foreligge en høyst særegen avtale som savner et hvert preg av å være et arrangement ut fra skattemessig hensyn”*.

Mindretallet mente at inntekten skulle tidfestes det året skatteyder mottok aksjen. De la særlig vekt på at overdragelsen av aksjene var definitiv og at skatteyder fikk en vanlig aksjonærs stilling i selskapet (til og med aksjemajoriteten).

#### 4.2.2 Utv. 1985 s. 491

I Schlumberger-dommen fra Stavanger byrett gjengitt i Utvalget 1985 s. 491 ble spørsmålet om tidspunkt for beskatning av midler avsatt til fond behandlet. Saken gjaldt tidfesting av innskudd fra et arbeidsgiverselskap til kontoer i de ansattes (skatteyternes) navn i et ansattefond. Det var tale om en insentivordning som var tvungen og automatisk for de ansatte. De ansatte hadde en viss mulighet til å bestemme hvor pengene skulle plasseres, men de hadde ikke mulighet til å ta ut eller pantsette midlene på kontoen. Spørsmålet var om fordelene skulle tidfestes i det året midlene ble avsatt til fond, eller i det senere år, når skatteyderne fikk faktisk rådighet over fondsandelene. Byretten kom til at fordelene først kunne inntektsbeskattes når skatteyderen hadde fått rådighet over de innskuddene arbeidsgiver hadde gjort, med andre ord ikke på det tidligere tidspunkt hvor pengene ble satt inn i fondene. Det ble lagt vekt på at ordningen var obligatorisk og at de ansatte ikke kunne disponere rettslig over andelene.

#### 4.2.3 Utv. 1994 s. 82

I Finansdepartementets uttalelse av 23. desember 1993, gjengitt i Utvalget 1994 s. 82 gis det noen prinsipielle uttalelser om tidfesting av aksjer med rådighetsbegrensninger. Dette er en generell uttalelse som er gjort på bakgrunn av flere henvendelser i konkrete saker.

Finansdepartementet tar i uttalelsen ikke uttrykkelig stilling til når tidfesting skal skje, men de opplister omstendigheter som vil være momenter i den konkrete vurderingen som skal fortas for å avgjøre om tidfestingen av lønnsfordelen skal utskytes eller ikke. Videre uttales det at hovedregelen bør være periodisering i ervervsåret. Når den ansatte blir eier av aksjen etter andre regelsett enn tidfestingsreglene, hevdes å være et sentralt moment. Det uttales videre at *”salgs- og pantsettelsesforbud i f. eks. 3 år normalt ikke utsetter periodiseringen til forbudets opphør. Prinsipielt er det vanskelig å legge avgjørende vekt på at den mottatte fordelene er lite likvid på grunn av forbudet.”*

#### 4.2.4 Utv. 1995 s. 471

I Finansdepartementets uttalelse av 8. februar 1995, gjengitt i Utvalget 1995 s. 471 fremlegger departementet sitt syn på de skattemessige konsekvensene av å opprette bonusfond for de ansatte gjennom egen stiftelse. Uttalelsen omhandler ikke først og fremst tidfesting på den ansattes hånd, men enkelte sider av tidfestingsspørsmålet blir likevel behandlet.

I praksis skulle stiftelsen/bonusfondet uttalelsen omhandler, etableres som et selvstendig rettslig subjekt. Den kapitalen arbeidsgiver overførte og avkastningen av denne, skulle være fondets/stiftelsens eiendom. Bonusoverføringene som skrev seg fra det enkelte regnskapsår skulle holdes på separate konti og tilføres den avkastning som falt på de enkelte årsfond. Først etter en forvaltningsperiode på eksempelvis fem år skulle det enkelte årsfond komme til utbetaling til de av de ansatte som fremdeles var ansatt i bedriften. Utbetalingene skulle bestå i like andeler til samtlige berettigede.

Av interesse i denne sammenheng er Finansdepartementets uttalelse om betydningen av den ansattes ”medvirkning” til plassering i fond. Det uttales at der den ansatte har adgang til å få bonusen utbetalt med en gang, men velger å plassere den i fond, vil ikke tidfestingen ”utsettes” til det tidspunktet den ansatte får rådighet over fondsandelen.

#### 4.2.5 Utv. 2003 s. 1196

I Skattedirektoratets uttalelse av 10. juli 2003 gjengitt i Utvalget 2003 s. 1196 har direktoratet tatt stilling til tidfestingsspørsmålet ved arbeidsgivers innskudd i bonusordning for ansatte. Forespørselen gjaldt en bonusordning der arbeidsgivers innskudd var betinget av at den ansatte også benyttet en del av lønnen sin til sparing. Den ansatte skulle stå som ubetinget eier av midlene, men skulle ikke ha rett til å få utbetalt samlet innskudd og akkumulert avkastning før på et fremtidig tidspunkt. Skattedirektoratet konkluderte med at innskuddet i et slikt tilfelle skulle tidfestes når det ble innbetalt på den ansattes konto i bonusprogrammet. Det ble blant annet uttalt at *”På dette tidspunkt (innbetalingstidspunktet) er beløpet overført fra arbeidsgiver til den ansatte, og det er kun en bakenforliggende avtale mellom partene som bestemmer at beløpet ikke skal utbetales. Når arbeidstaker frivillig oppgir retten til å få beløpet utbetalt, kan ikke dette medføre at tidfestingen av inntekten utsettes.”*

#### 4.2.6 BFU. Nr. 42 2006

Skattedirektoratet avsa 15. september 2006 en bindende forhåndsuttalelse (BFU 42/06) som blant annet omhandlet tidfestingsspørsmål ved tildeling av andeler i verdipapirfond til ansatte. Saken gjaldt en planlagt insentivordning der de ansatte skulle få tildelt andeler i et verdipapirfond. De ansatte skulle ikke ha anledning til å innløse andelene før arbeidsforholdet opphørte eller de fylte 60 år. Andelshaverne skulle heller ikke ha noen rett til å overdra eller pantsette andelen før innløsningstidspunktet inntrådte. Det skulle videre ikke utdeles noe utbytte fra fondet. Ordningen skulle være obligatorisk, i den forstand at de ansatte ikke skulle gis mulighet til å velge en annen form for utbetaling.

Skattedirektoratet kom til at fondsandeler i et slikt tilfelle måtte tidfestes på det tidspunktet den ansatte ervervet andelen i fondet. Det ble med andre ord ikke godtatt ”utsatt” tidfesting som følge av rådighetsbegrensningene. Det kan synes som det ble lagt avgjørende vekt på at skatteyder etter overføringen til verdipapirfondet var registrert som eier, og ikke lenger hadde noen fordring mot arbeidsgiver.

#### 4.2.7 Finansdepartementets uttalelse av 6. februar 2007

Finansdepartementets uttalelse av 6. februar 2007 er en generell uttalelse som er gjort på bakgrunn av en henvendelse etter Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 15. september 2006. Uttalelsen drøfter på generelt grunnlag blant annet problemstillingene rundt tidfesting av andeler i ansattefond.

I tilfeller hvor retten til ytelser av fondet er avhengig av at en eller flere betingelser blir oppfylt, hevdes det at beskatningen (tidfestingen) må utskytes til det kan konstateres at betingelsene for å få ytelser fra fondet faktisk er oppfylt.

Det uttales videre at det også i de tilfeller hvor det ikke foreligger en slik direkte betingelse, kan være grunnlag for å utsette tidfestingen. Det vil kunne være aktuelt i tilfeller hvor de ansattes rådighet over fondsandelen er underlagt sterke rådighetsbegrensninger. Det uttales at det i disse tilfellene må foretas en helhetsvurdering der resultatet altså etter omstendighetene kan bli at beskatningen utskytes til utbetaling mv. finner sted. Det understrekes at vilkårene for utsatt tidfesting må være strenge. Det uttales blant annet: *”Etter departementets vurdering bør ligningsmyndighetene kunne godta en slik ”utsatt” beskatning dersom*

*- ordningen er obligatorisk/tvungen for den ansatte, slik at vedkommende ikke kan velge et kontantbeløp eller en naturalytelse som et alternativ.*

*- den ansatte har svært begrenset eller ingen innflytelse på hvordan midlene skal plasseres.*

*- den ansatte ikke har rett til utbetaling av utbytte mv. på andelen, og ikke kan disponere over andelen ved salg, pantsettelse eller på annen måte enn før et gitt tidspunkt (typisk ved en bestemt oppnådd alder eller når arbeidsforholdet opphører).*

Det uttales endelig at *”Departementet forutsetter at samtlige av disse vilkårene må være oppfylt for at det skal være grunnlag for ”utsatt” beskatning”.*

#### 4.2.8 Skattedirektoratets uttalelse av 10. juli 2007

I en enda nyere uttalelse av 10. juli 2007 (fra en artikkel 13.juli 2007) fra Skattedirektoratet behandles beskatningstidspunktet ved tildeling av aksjer fra arbeidsgiver der det er knyttet betingelser om bindingstid til bedriften. I dette tilfellet skulle aksjene overføres til depot i bank i navnet til mottaker (den ansatte). Betingelsene for tildelingen var i det foreliggende tilfellet at aksjene skulle tilbakeleveres, og mottatt utbytte tilbakebetales til arbeidsgiver dersom den ansatte sluttet i løpet av en 4-års periode. De første 25 % skulle bli frigjort etter ett år, ytterligere 25 % etter to år o.s.v. Den ansatte (skatteyster) skulle fra overføringstidspunktet ha rett til å stemme for sine aksjer og motta utbytte. I henhold til avtalen pliktet den ansatte og betale mottatt utbytte tilbake til arbeidsgiver dersom vedkommende sluttet før aksjen var frigjort.

Skattedirektoratet konkluderte med at de ansatte skulle beskattes for andelen på tildelingstidspunktet. Det ble i vurderingen lagt vekt på at mottakeren hadde både utbytte- og stemmerett til aksjene.

#### 4.3 Drøftelse av rettskildene

I følge rettskildene som foreligger er det på det rene at det kan være aktuelt å ”utsette” tidfestingen av ansatteaksjer og andeler i ansattefond, som følge av rådighetsbegrensninger. Problemstillingen i det følgende blir hvor sterke rådighetsbegrensninger som må være knyttet til aksjen for at slik ”utsatt” tidfesting blir aktuelt. I realiteten er spørsmålet når skatteyster får den faktiske rådigheten over aksjer eller fondsandeler det er knyttet rådighetsbegrensninger til.

For å avgjøre om skatteyster har fått faktisk rådighet over aksjen eller fondsandelen må, det foretas en konkret helhetsvurdering i det enkelte tilfelle. De ulike kildene vektlegger til dels ulike momenter, men noen går igjen. Drøftelsen nedenfor tar for seg hvilke momenter som er relevante for denne vurderingen, og vekten til de ulike momentene.



Det bør først understrekes at selv om "utsatt" tidfesting etter omstendighetene kan være aktuelt, er utgangspunktet at tidfesting skal skje på ervervstidspunktet. Formuleringen av Tveito-dommens begrunnelse viser at det skal mye til for at utsatt tidfesting kan bli aktuelt. Selv om faktum i dommen var spesielt, og dommen var svært konkret begrunnet, er det altså enighet om at dommen kan tas til inntekt for at det skal mye til for at utsatt tidfesting som følge av rådighetsbegrensninger kan være aktuelt.<sup>94</sup>

#### 4.3.1 Betydningen av at "ordningen" er obligatorisk - valgfrihetsmomentet

Spørsmålet om ordningen er obligatorisk har vært av avgjørende betydning i flere av kildene. Spørsmålet om betydningen av skatteyers valgfrihet mht. ordningen har også en side til ordlyden i § 14-3. At utsatt tidfesting ikke kan godtas når ordningen er obligatorisk, kan hevdes å følge direkte av ordlyden i bestemmelsen. Bestemmelsen fastslår at tidfesting skal skje på det tidspunkt det oppstår "*adgang til*" å få ytelsen erlagt, når dette tidspunktet faller før utbetalingstidspunktet. Dersom skatteyer kan velge å få beløpet utbetalt i stedet for å plassere det i aksjer eller fondsandeler, kan det legges til grunn at slik "*adgang til*" å få beløpet utbetalt har oppstått.

I Schlumberger-dommen fra Stavanger byrett ble det lagt til grunn at den ansatte ikke hadde faktisk rådighet over beløpet når ordningen med fondsavsetninger var obligatorisk og de ansatte ikke faktisk kunne disponere over innskuddet ved salg, pantsettelse eller lignende. Det synes som om valgfrihetsmomentet, sammen med skatteyers manglende rettslige rådighet over andelen, var avgjørende for at resultatet i avgjørelsen ble "utsatt" tidfesting.

I Utv. 1995 s. 471 uttaler Finansdepartementet at tidfestingen ikke kan utsettes når de ansatte har et valg med hensyn til kontant utbetaling eller fondsandel. Legges resultatet i

---

<sup>94</sup> Zimmer (2005) s. 312; Utv. 1986 s. 567.

denne avgjørelsen til grunn, kan altså "utsatt" tidfesting ikke godtas når den ansatte har en slik valgfrihet.

Også i andre uttalelser kan det synes som om frivillighet er et avgjørende kriterium for om utsatt tidfesting skal godtas. I Skattedirektoratets uttalelse av 10. juli 2003 ble det blant annet uttalt: *"Når arbeidstaker frivillig oppgir retten til å få beløpet utbetalt, kan ikke dette medføre at tidfestingen av inntekten utsettes"*. Dette ble begrunnet med at beløpet er overført fra arbeidsgiver til den ansatte og at det bare er en bakenforliggende avtale mellom partene som bestemmer at beløpet ikke skal utbetales. Dersom resultatet i denne uttalelsen legges til grunn, vil det være en forutsetning for utsatt tidfesting at den ansatte ikke har mulighet til heller å få utbetalt et pengebeløp.

I Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 15. september 2006 ble "utsatt" tidfesting ikke godtatt, på tross av at ordningen var obligatorisk i den forstand at de ansatte ikke skulle få mulighet til å velge en annen form for utbetaling. Dersom resultatet i denne uttalelsen legges til grunn, kreves det med andre ord mer enn at ordningen er tvungen/obligatorisk. Det synes som om standpunktet som tas i uttalelsen særlig er begrunnet med det forhold at fondet skulle være en selvstendig formuesmasse og et eget rettssubjekt som skulle tegnes på vegne av de ansatte, og at selskapet på den måten gir endelig avkall på pengene. Det trekkes også frem at de ansatte vil stå som eiere av andelen i andelsregisteret, og det faktum at de ansatte ikke lenger har en fordring på selskapet (arbeidsgiver). Begrunnelsen er ikke overbevisende og tar lite hensyn til skatteyters likviditet som er det bærende hensyn bak kontantprinsippet. Når ordningen er obligatorisk og skatteyster verken kan selge eller pantsette andelen sin, kan det lett oppstå likviditetsproblemer for skatteyster. Det kan da synes noe strengt å la et eierskap på papiret være avgjørende for tidfestingen. Videre vil det i realiteten ikke gjøre noen forskjell for skatteyster om han har en fordring på arbeidsgiver eller ansattefondet.

#### 4.3.2 Betydningen av salgs- og pantsettelsesforbud

I Schlumberger-dommen kan det synes som om det er en forutsetning for tidfesting at skatteyder kan disponere rettslig over andelen der ordningen med fondsavsetninger er obligatorisk. Skatteyers øvrige rettigheter etter andelen ble ikke engang problematisert i forhold til rådighetskriteriet. Legges resultatet i denne avgjørelsen til grunn, må det med andre ord antas at tidfestingen skal "utsettes" når den ansatte ikke kan disponere rettslig over andelen og ordningen er obligatorisk.

I Finansdepartementets uttalelse av 23. desember 1993 uttales det at det prinsipielt er vanskelig å legge vekt på at den mottatte fordelen er lite likvid på grunn av salgs- og pantsettelsesforbud. Dette på tross av at slike begrensninger synes å ha blitt tillagt avgjørende vekt i Schlumberger-dommen. Uttalelsen må trolig tolkes dit hen at slike begrensninger normalt ikke bør tillegges avgjørende vekt i den konkrete vurderingen som skal foretas. Det indikeres med andre ord at det kreves mer enn slike begrensninger for at tidfestingen skal kunne utskytes. Uttalelsen sier lite om hvor grensen går for når "utsatt" tidfesting kan finne sted, utover at salgs- og pantsettelsesforbud i tre år ikke er tilstrekkelig.

Da likviditet nettopp er et av hovedhensynene bak kontantprinsippet, kan uttalelsen virke lite overbevisende, i alle fall når det ikke begrunnes nærmere hvorfor likviditetshensynet ikke bør tillegges avgjørende vekt. Likviditetshensynet vil kunne tale for at skattleggingen bør utsettes der aksjene overhodet ikke kan ombyttes i likvide midler og ordningen er obligatorisk. Det kan oppstå situasjoner der skatteyder ikke har mulighet til å ta imot slike ytelser, nettopp fordi vedkommende ikke kan betale skatt for ytelsen før han får "omgjort" den til likvide midler. På den annen side bør likviditetshensynet neppe alene være avgjørende i tvilsomme spørsmål og grensetilfeller. Dette fordi likviditetshensynet kan ha gyldighet også for inntekter som ikke faller inn under kontantprinsippet.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Se ovenfor under kap. 1.4.

Finansdepartementets synspunkt kan ha noe å gjøre med at det å motta aksjer normalt ikke er en del av den ”ordinære” lønnen, og at likviditetshensynet dermed ikke gjør seg så sterkt gjeldende. Dette argumentet er imidlertid ikke helt overbevisende. Når det ikke er anledning til å ombytte aksjen eller andelen i penger, vil det kunne oppstå et likviditetsproblem, selv om ytelsen ikke er en del av den ”ordinære lønnen”. En annen sak er at siden ansatteaksjer normalt ikke er en del av den ”ordinære” lønnen, vil slike fordeler normalt ikke benyttes til kostnader til livsopphold, og det vil følgelig være større fare for misbruk av reglene, jf. kapittel 1.4.

Det at fordelen er lite likvid kan etter dette neppe avvises som argument i relasjon til tidfestingss spørsmålet. En annen sak er at det etter omstendighetene kan være aktuelt å tidfeste fordelene på mottagelsestidspunktet, selv om den ikke kan omsettes til likvide midler. Dette kan eksempelvis være aktuelt der ordningen ikke er obligatorisk, i den forstand at skatteyder kan velge å heller få utbetalt et pengebeløp.

#### 4.3.3 Skattemessig motivering

I Tveito-dommen ble det blant annet lagt vekt på at ordningen savnet ethvert preg av å være et arrangement ut fra skattemessige hensyn. Dommen formulerer det ikke som noe absolutt vilkår at ordningen ikke er skattemessig motivert, men ”skattemessig motivering” må antas å ha vært et sentralt moment i vurderingen av om ”utsatt” tidfesting skulle godtas.

I de øvrige dommene og uttalelsene om emnet, står ikke skattemessig motivering særlig sentralt i drøftelsene. Trolig kan dette forklares med at ordninger der det knyttes ulike rådighetsbegrensninger til ansatteaksjer og fondsandeler sjelden bærer preg av å være et skattemessig arrangement. Bakgrunnen for ordningene kan typisk være å stimulere de ansatte til å arbeide for verdiøkning, og premiere stabilitet og lojalitet.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> NAU (2006) skrift 8.

På tross av at skattemessig motivering ikke har vært fremme i andre saker, må det antas at momentet er av betydning, særlig i tilfeller der det kan se ut om ordningen har et ”snev av skatteplanlegging”. Vektlegging av motivene bak ordningen, slik som i Tveito-dommen, vil kunne bidra til å hindre misbruk av reglene, og vil således gjøre ”utsatt” tidfesting mindre betenkelig. Når ordningen bærer preg av å være et arrangement ut fra skattemessige hensyn, vil også gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnormen etter omstendighetene være aktuelt.<sup>97</sup> Dette vil imidlertid ikke behandles nærmere i det følgende.

#### 4.3.4 Andre rettigheter etter aksjen

I Schlumberger-dommen ble det faktum at de ansatte hadde en viss innflytelse når det gjaldt forvaltningen av kapitalen ikke engang problematisert i forhold til rådighetskriteriet. Dersom resultatet i denne dommen legges til grunn, må det med andre ord antas at en viss innflytelse over forvaltningen av kapitalen ikke er tilstrekkelig for at tidfesting skal skje på mottagelsestidspunktet.

I Skattedirektoratets uttalelse av 10. juli 2007 ble det av Skattedirektoratet lagt vekt på at mottakeren hadde både utbytte- og stemmerett til aksjene. Dersom resultatet i denne avgjørelsen legges til grunn, vil det med andre ord være tilstrekkelig til å hindre utsatt tidfesting at de ansatte har stemmerett og rett til utbytte på aksjene.

#### 4.3.5 Kan det oppstilles absolutte vilkår for når ”utsatt” tidfesting skal godtas?

Finansdepartementets uttalelse av 6. februar 2007 kom i kjølevannet av BFU. 42/06. Det kan synes som om uttalelsen oppstiller tre absolutte vilkår for at tidfesting skal kunne ”utskytes”. Å oppstille dette som absolutte vilkår, er det neppe grunnlag for. Som vi har sett av rettspraksis og tidligere uttalelser, må det foretas en konkret helhetsvurdering der mange momenter vil kunne være relevante. Herunder motivene bak ordningen, muligheten

---

<sup>97</sup> Omgåelsesnormen er nærmere behandlet i kap.3.3.3.

til å disponere over fordelene og hvilke rettigheter for øvrig aksjen eller andelen gir. At de tre momentene betegnes som absolutte vilkår av departementet, vil ikke nødvendigvis gi dem denne statusen.<sup>98</sup>

I skattedirektoratets uttalelse av 10. juli 2007 ble det, i begrunnelsen for hvorfor utsatt tidfesting ikke ville være aktuelt, vist til vurderingen i finansdepartementets uttalelse av 6. februar 2007. Det uttales at de *”i forhold til en slik vurdering har kommet til at det her ikke er grunnlag for utsatt tidfesting”*. Ordlyden i uttalelsen jf. uttrykkene *”vurdering”* og *”vekt”* kan tyde på at skattedirektoratet har forstått uttalelsen av 6. februar 2007 dit hen at det skal foretas en helhetsvurdering der de opplistede *”vilkårene”* er momenter.

#### 4.3.6 Særlig om vekten av Skattedirektoratets og Finansdepartementets uttalelser

Finansdepartementet og skattedirektoratet har i sine uttalelser lagt listen høyt for godkjenning av utsatt tidfesting på ansatteaksjer og andeler i ansattefond. Disse uttalelsene vil imidlertid ikke ukritisk bli lagt til grunn av domstolene. Dette fordi slike uttalelser ikke er *”upartiske”* på samme måten som rettsavgjørelser.

Finansdepartementet har instruksjonsmyndighet over ligningsforvaltningen. På bakgrunn av dette må det antas at løsningene som er skissert i uttalelsene vil bli lagt til grunn i ligningsforvaltningens praksis. Men heller ikke slik praksis vil domstolene være bundet av.

I Tveito-dommen ble det uttalt at *”Jeg kan ikke se at praksis for så vidt angår skattlegging av aksjer med innskrenket omsettelighet er avgjørende for løsningen av den foreliggende sak”*. Det er litt uklart hva førstvoterende legger i dette utsagnet. Det kan for det første være et utsagn om den generelle vekten av praksis, da i den betydning at domstolene ikke bør føle seg bundet av slik praksis, i alle fall ikke Høyesterett. Det kan for det andre bety at praksis i dette konkrete/særegne tilfellet ikke vil være avgjørende, da faktum skiller seg fra de tilfeller praksisen er hentet fra. Sannsynligvis har både praksisens generelle vekt og de

---

<sup>98</sup> se kap. 4.3.6 nedenfor.

særegne omstendighetene i denne konkrete saken spilt inn ved avgjørelsen om å ikke tillegge praksis på området vekt.

Domstolene vil særlig være tilbakeholdne med å vektlegge ubegrunnede standpunkter og standpunkter med lite overbevisende begrunnelser i sine avgjørelser. Det samme må gjelde uttalelser eller avgjørelser som strider med tidligere rettspraksis og hensynene bak reglene.

Hvis praksis og uttalelsene derimot er i samsvar med de øvrige rettskildene domstolene skal ta i betraktning ved sin avgjørelse, er det grunn til å tro at uttalelsene og praksis i samsvar med dem vil trekkes inn som støtteargumenter for den løsning som er valgt. Det er videre alminnelig antatt at der ligningspraksis (inkludert generelle uttalelser) går i skatteyters favør, vil domstolene ha mindre betenkeligheter med å legge vekt på den enn der den går i skatteyters ufavør.

Det finnes, som vi har sett, lite rettspraksis omkring utsatt tidfesting av ansatteaksjer og andeler i ansattefond, og ingen dommer av nyere dato. Avgjørelsen av hva som er gjeldende rett må derfor i stor grad bygge på hensynene bak reglene og de uttalelsene og avgjørelsene som har overbevisende begrunnelser og som er forenelig med den rettspraksis som finnes om problemstillingen.

#### 4.4 Oppsummering og konklusjon

Konklusjonen må, på bakgrunn av drøftelsene ovenfor, bli at utsatt tidfesting av aksjer med rådighetsbegrensninger bare vil være aktuelt i helt særegne tilfeller. Det må foretas en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle, og det skal svært mye til for at utsatt tidfesting skal kunne være aktuelt.

Et avgjørende moment i vurderingen vil være om ordningen er obligatorisk/tvungen for den ansatte, i den forstand at den ansatte ikke kan velge å heller få utbetalt penger. Hvis ordningen ikke er obligatorisk, vil ikke likviditetshensyn komme inn å forsvare at tidfestingen skal utsettes. En slik løsning korresponderer også med alternativet ”*adgang*

*til*” å få ytelsen erlagt i sktl. § 14-3. Det må med andre ord legges til grunn at utsatt tidfesting ikke vil kunne bli aktuelt der ”investeringen” i aksjer er frivillig.

Med dette er det ikke dermed sagt at tidfesting alltid vil måtte utsettes når ordningen er tvungen/obligatorisk. Hvis aksjene eller fondsandelene kan ombyttes i penger ved eksempelvis salg eller pantsettelse, vil heller ikke likviditetshensyn komme inn og forsvare ”utsatt” tidfesting. Det må med andre ord legges til grunn at tidfesting skal skje ved mottagelsen av aksjen eller fondsandelen der den ikke er påheftet salgs- og pantsettelsesforbud.

Der ordningen er tvungen/obligatorisk og den ansatte ikke kan disponere over aksjen eller fondsandelen, ved eksempelvis salg eller pantsettelse, vil det måtte foretas en konkret vurdering. Momenter av betydning vil være om aksjen/andelen gir rett til utbetaling av utbytte, og om den ansatte har stemmerett eller annen innflytelse over aksjen/andelen. Et annet sentralt moment vil være om ordningen har preg av å være et skattemessig arrangement. At den ansatte har en viss innflytelse over forvaltningen av kapitalen, vil ikke være tilstrekkelig for å tidfeste aksjen eller andelen ved mottagelsen. Det kan heller ikke være tilstrekkelig at den ansatte er registrert som eier av aksjen eller fondsandelen.



## 5 Kilderegister

### 5.1 Litteraturliste

#### 5.1.1 Bøker

Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990.

Andenæs, Mads Henry. *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. 2. utg. Oslo, 2006.

Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene*. Oslo, 2003.

Fallan, Lars. *Innføring i skatterett 2006-2007*. 24. utg. Oslo, 2006.

Hauge, Harald. *Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel*. Oslo, 2001.

Skatteetaten. *Lignings-ABC 2006*. 28. utg. 2006.

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo, 2005.

#### 5.1.2 Artikler mv.

Aarbakke, Magnus. *Kontantprinsippet – en vurdering av gjeldende rett og behov for lovendring*. Utvalget 1986 s. 560-577.

Næringslivets aksjemarkedsutvalg (NAU). *Aksjeordninger for ansatte*. April 2006. Skrift 8.

Simonsen advokatfirma DA. *Kontantprinsippet*. (11-05-2006)

[http://www.simonsenfoyen.no/templates/Textpage\\_471.aspx](http://www.simonsenfoyen.no/templates/Textpage_471.aspx)

Zimmer, Fredrik. *Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker*. Skatterett 2007 Nr. 01 s. 2.

Zimmer, Fredrik. *Kommentar til skatteloven*. Norsk Lovkommentar (online). (Sisert 15. september 2006)

## 5.2 Domsregister

Rt. 1917 s. 1048

Rt. 1918 II s. 208

Rt. 1925 s. 728

Rt. 1926 s. 18

Rt. 1926 s. 128

Rt. 1926 s. 206

Rt. 1959 s. 1191

Rt. 1976 s. 1019

Rt. 1976 s. 1317

Rt. 1979 s. 1167

Rt. 1984 s. 714

Rt. 2000 s. 758

Rt. 2000 s. 1739

Rt. 2003 s. 504

Utv. 1985 s. 491 – Stavanger byrett.

## 5.3 Andre avgjørelser og uttalelser

Utv. 1994 s. 82

Utv. 1995 s. 471

Utv. 2003 s. 1196

BFU. Nr. 42 2006

Uttalelse fra Finansdepartementet av 6. februar 2007.

Uttalelse fra Skattedirektoratet av 10. juli 2007.

#### 5.4 Lovregister

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

2005 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (Skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67.

#### 5.5 Forarbeider

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991). Skattereformen 1992.

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998). Ny Skattelov.

Ot.prp. nr. 77 (2005-2006)(Endringslov) Skatte- og avgiftslovgivinga mv.

